

RRiF VISOKA ŠKOLA ZA FINANCIJSKI MENADŽMENT
SPECIJALISTIČKI DIPLOMSKI STRUČNI STUDIJ KORPORATIVNE FINACIJE

Vlasta Supek Belinec

SPECIJALISTIČKI DIPLOMSKI STRUČNI RAD
FUNKCIJA TROŠKOVNOG RAČUNOVODSTVA U SUSTAVU
KORPORATIVNOG PLANIRANJA

Zagreb, 2017.

RRiF VISOKA ŠKOLA ZA FINANCIJSKI MENADŽMENT
SPECIJALISTIČKI DIPLOMSKI STRUČNI STUDIJ KORPORATIVNE FINACIJE

SPECIJALISTIČKI DIPLOMSKI STRUČNI RAD

**FUNKCIJA TROŠKOVNOG RAČUNOVODSTVA U SUSTAVU
KORPORATIVNOG PLANIRANJA**

Ime i prezime studenta: Vlasta Supek Belinec

Matični broj studenta: 20/14-1-SDS

Mentor: izv. prof. dr. sc. Marijan Rajsman, prof. v. š. u trajnom zvanju

Zagreb, 2017.

FUNKCIJA TROŠKOVNOG RAČUNOVODSTVA U SUSTAVU KORPORATIVNOG PLANIRANJA

SAŽETAK

Planiranje u korporaciji je vrlo kompleksan i intelektualno zahtjevan proces koji traži svjesno određivanje smjerova djelovanja i temeljenje odluka na svrsi, znanju i pravilnim procjenama, a obuhvaća sve sektore. Kako bi se došlo do krajnje točke prema kojoj su usmjerene organizacijske i individualne aktivnosti, potrebna je strategija, primjena politika, te odlike lakog odlučivanja temeljenog na iskustvima.

Troškovno računovodstvo kao dio računovodstva u korporacijama, predstavlja mali segment planiranja, ali o njemu ovise brojni budući potezi vodstva korporacije. Mjesto troškovnog računovodstva u korporativnom upravljanju može se naći u svakoj korporaciji kao i svim većim i manjim poduzećima. Ono uvelike ovisi o samoj politici određene kompanije, te je usko povezano sa kontrolingom. Iako postoje smjernice i politike, u praksi je poznato kako je svako poduzeće u suštini slično, no isto toliko je i različito zbog vrste djelatnosti, načina djelovanja i poslovanja.

KLJUČNE RIJEČI

troškovno računovodstvo, korporativno planiranje, troškovi, korporacija, planiranje

SADRŽAJ

1. UVOD	1
2. POVIJESNI RAZVOJ TROŠKOVNOG RAČUNOVODSTVA.....	3
2.1. Financijsko računovodstvo	5
2.2. Upravljačko računovodstvo	5
2.3. Troškovno računovodstvo	6
3. TROŠKOVNO RAČUNOVODSTVO U SUSTAVU KORPORATIVNOG UPRAVLJANJA.....	8
3.1. Korporacija kao sustav	9
3.2. Primjena načela korporativnog upravljanja	10
3.2.1. Definiranje i svrha načela korporativnog upravljanja	11
3.2.2. Sadržaj načela korporativnog upravljanja	12
3.2.3. Utjecaj uprave spram načela korporativnog upravljanja.....	13
3.3. Pojam troškova.....	15
3.4. Klasifikacija troškova	16
3.5. Podjela i knjiženje troškova prema prirodnim vrstama	20
3.6. Knjigovodstvene isprave za praćenje troškova.....	23
3.7. Poveznica troškovnog računovodstva i kontrolinga	24
4. UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA POSLOVANJA	27
4.1. Upravljanje troškovima	28
4.2. Organizacija troškovnog računovodstva.....	29
4.2.1. Planiranje troškova	29
4.2.2. Evidencija troškova	30
4.2.3. Analiza i kontrola troškova.....	31
4.2.4. Organizacija poslova	31
4.3. Upravljanje troškovima prema djelatnostima	32
4.3.1. Obilježja upravljanja troškovima u proizvodnoj djelatnosti.....	33
4.3.2. Obilježja upravljanja troškovima u uslužnoj djelatnosti	34
4.3.3. Obilježja upravljanja troškovima u trgovini	34
4.4. Modeli upravljanja troškovima proizvodnje.....	36
4.4.1. Model tradicionalnog upravljanja troškovima.....	36

4.4.2. Modeli upravljanja troškovima utemeljeni na procesu.....	37
4.4.3. Modeli upravljanja troškovima utemeljeni na aktivnostima	37
4.4.4. Modeli upravljanja troškovima utemeljeni na integraciji pristupa proces/aktivnosti	38
4.4.5. Ostali modeli upravljanja troškovima.....	38
4.4.6. Primjena modela upravljanja troškovima	39
4.5. Praksa upravljanja troškovima u poslovnim subjektima	41
4.6. Zablude oko evidentiranja praćenja troškova	42
5. TEMELJ POSLOVNOG ODLUČIVNJA.....	44
5.1. Proces poslovnog odlučivanja	44
5.2. Financijski izvještaji	48
5.3. Financijski pokazatelji	50
5.4. Analiza točke pokrića	52
5.5. Analiza troškova	53
5.6. Odluke menadžmenta	56
5.7. Promjena konkurentskog okruženja	58
5.8. Fokusiranje na zadovoljstvo klijenata	58
5.9. Čimbenici uspjeha	60
5.10. Društvena odgovornost i poslovna etika.....	61
6. KORPORATIVNO PLANIRANJE.....	62
6.1. Planiranje i vrste planiranja	62
6.1.1. Strateško planiranje	64
6.1.2. Taktičko planiranje	64
6.1.3. Operativno planiranje	65
6.2. Vizija kao ključna odrednica korporativnog planiranja.....	66
7. ZAKLJUČAK.....	69
8. LITERATURA	71
9. POPIS GRAFIKONA, SLIKA I TABLICA	74

1. UVOD

U Hrvatskoj poslovnoj svakodnevnici čest je slučaj da menadžeri drugih sektora imaju odbojan stav prema računovodstvu smatrajući ga svojevrsnom „gnjavažom“, nametnutom od strane poreznih vlasti. Upravo iz tih razloga svi koji djeluju unutar područja računovodstva trebali bi raditi na tome da što jasnije, brže i točnije prezentiraju kvalitetne informacije menadžerima, te im ukažu na koristi koje mogu imati pravilnom interpretacijom takvih informacija.

Troškovno računovodstvo u ovom radu se prikazuje kao dio sektora računovodstva, te kao dio poslovanja svake korporacije koja ima vlastito računovodstvo, tj. nije kompletno ili djelomično stavila računovodstveni odjel pod „outsourcing“. Autor istražuje važnost svakog pojedinog procesa provođenja elemenata poslovanja u cilju izrade krajnjih ciljeva (prikaz financijskih rezultata), kao i primjenu računovodstvenih politika u cijelom tom procesu koji su odraz ali i rezultat cjelokupnog poslovanja korporacije, a čine onaj „nevidljivi dio“.

Kao što se svaki zaposlenik prilagođava radu i mišljenju svojih nadređenih, upravo u ovom odjelu menadžeri traže česte promjene načina i mjesta knjiženja iz raznih općih razloga poput revizije, poreznih ili internih kontrola. Ponekad razlozi budu i reorganizacija budžeta što može dovesti do različitih promjena, te samim time prikazati drugačiju sliku aktive i pasive kao i cjelokupnog stanja bilance.

Problematika planiranja troškovnog računovodstva u korporaciji osim u navedenim reorganizacijama konta i budžeta, nalazi se i u tome što troškovni računi dolaze iz mnogo izvora u Upravu, često se ne potpisuju i stoje u određenim sektorima jer mnogo odgovornih potpisnika koji su mahom menadžeri, na njih gleda kao na nešto što nije bitno, i što se može „ostaviti za kasnije“. Samim time, sektor računovodstva je u tom slučaju zapostavljen jer se knjiženja i plaćanja tada ne mogu provoditi na vrijeme. Osim knjiženja i plaćanja, na taj način se događa da i financijski izvještaji budu često nepotpuni i nevjerodostojni. Tako nastaje „začarani krug“ neorganiziranosti i kočenja protočnosti poslovanja koji svakako nije poželjan. Stoga će ovim radom autor nastojati pobliže objasniti ulogu i važnost planiranja, kao i ulogu troškovnog računovodstva.

Ovaj diplomski rad je napisan u svrhu da se pronađu uzroci navedene problematike u računovodstvu troškova korporacija, te da se kroz korištenje raznih izvora literature razvije teza koja stvara nalaženje potencijalnih rješenja pri budućim momentima u funkcioniranju ovog odjela. Kao što se da naslutiti, ovaj dio računovodstva je stavljen pod okrilje stalnih promjena koje se odražavaju ne samo u zakonskim eksternim, nego i u internim unutarkorporacijskim okvirima izazvanih nedostatkom poslovnih politika na tu temu. Premda su proizvodna poduzeća kompleksnija po pitanju troškova, te su upravo zbog toga jasnije razrađena, trgovačka društva i korporacije su podložne češćim promjenama vodstva, te su često u praksi prepuštena izvršavanjem naloga ostalih sektora. Upravo zbog tog razloga je, uz dobro poznavanje i praćenje propisa, važna i dobra organizacija koja podrazumijeva i planiranje.

U prvom dijelu rada biti će opisan kratak povijesni razvoj troškovnog računovodstva i opisivati će se funkcija troškovnog računovodstva u sustavu korporativnog upravljanja. Zatim će se autor osloniti na primjenu načela korporativnog upravljanja definiranjem i njenom svrhom, objasniti će se sadržaj načela, te utjecaj uprave spram načela korporativnog upravljanja. Nadalje, definirati će se pojam troškova, klasifikacija istih, zatim će se odrediti suština troškovnog računovodstva kroz podjelu i knjiženje troškova. Uz navođenje glavnih i popratnih isprava koje se koriste u troškovnom računovodstvu, objasniti će se praksa općeg slijeda dokumenata. Poglavlje o upravljanju troškovima opisuje se kroz organizaciju troškova, podjelama prema djelatnostima, te njihovim obilježjima i popratnim modelima upravljanja troškovima. Isto tako, odrediti će se poveznica troškovnog računovodstva sa kontrolingom, a poglavlje je zaokruženo iskustvima i primjerima iz prakse.

Sljedeće poglavlje temelji se na donošenju strateških odluka temeljenih na financijskim izvještajima i financijskim pokazateljima. Uz to, biti će opisan proces poslovnog odlučivanja menadžmenta kroz promjene konkurentnog okruženja, fokusima na klijente, čimbenike uspjeha, odgovornosti i etiku uz stalna poboljšanja. Kroz vjerodostojan primjer poduzeća, biti će pojašnjena važnost planiranja u okviru računa dobiti i gubitka, a posljednje poglavlje se nadovezuje na korporativno planiranje.

Sve prethodne navedene metode imat će za cilj logičnu obradu znanstvenih činjenica, sveobuhvatno sagledavanje problema istraživanja, kao i donošenje određenih zaključaka.

2. POVIJESNI RAZVOJ TROŠKOVNOG RAČUNOVODSTVA

Geneza troškovnog računovodstva seže u vrijeme industrijske revolucije. Iako je industrijska revolucija započela već krajem 17. i početkom 18. stoljeća, prve naznake razvoja troškovnog računovodstva vidljive su u velikim kompanijama u 19. stoljeću. Masovna proizvodnja za tržište bila je moguća jedino ulaganjima u velike kapacitete i industrijske pogone s velikim vrijednostima. To je zahtijevalo i novu paradigmu upravljanja. Sve je krenulo od vlasnika velikih pogona koji su kao korisnici informacija zahtijevali od svojih računovođa detaljnije informacije o troškovima proizvodnje određenog proizvoda ili usluga zbog potražnje na tržištu, kao i zbog utvrđivanja prodajnih cijena.¹

Početkom 20. stoljeća zbog potreba upravljanja velikim kapacitetima i razvoja tržišta intenzivira se razvoj troškovnog računovodstva. Rastom kompanija dolazi i do značajnih promjena u njihovom funkcioniranju i organizaciji. Razdvajanje vlasništva od menadžmenta kompanija najvažnija je promjena koja je utjecala na razvoj troškovnog računovodstva i njegovo izdvajanje iz financijskog računovodstva.

Financijsko računovodstvo nastavilo je s pružanjem informacija vlasnicima, investitorima i vjerovnicima koje trebaju biti u skladu s usvojenim računovodstvenim standardima, javno objavljeni i revidirani. Međutim, javna objava financijskih izvještaja i njihova revizija za potrebe vlasnika i vjerovnika nije dovoljna za upravljanje kompanijama. Menadžment kompanija treba donositi operativne i strateške odluke kojima će ispunjavati ciljeve kompanija od strane njihovih vlasnika. Time menadžment postaje važan, ako ne i najvažniji korisnik računovodstvenih informacija.

Potrebe menadžmenta više se ne mogu zadovoljiti iz financijskih izvještaja koje priprema financijsko računovodstvo. Podaci iz financijskog računovodstva i financijskih izvještaja

¹ Drury, C. (2009.) Management Accounting for Business. Fourth Edition. Cengage Learning. United Kingdom: EMEA Adover Hampshire, str. 5

morali su se dalje prerađivati u posebnom dijelu računovodstva koje se u nekim subjektima nazivalo troškovno a u ponekim subjektima *upravljačko ili menadžersko računovodstvo*.

Početak automatizacije i razvoj novih tehnologija pozitivno se odrazio i na razvoj troškovnog računovodstva. Problem alokacije indirektnih troškova postao je prvorazredni problem koji je zahtijevao rješenja. Menadžment kompanija nije imao alternative već se okrenuo razvoju onog dijela računovodstva koji mu najviše treba a to je računovodstvo troškova.

Stoga je krajem 20. stoljeća razvijena sintagma *upravljačko računovodstvo* (Management Accounting) koja je sve prisutnija u posljednja dva desetljeća. Genezu te sintagme objasnio je jedan od najvećih računovodstvenih autora C. T. Horngren. On tvrdi:² Moderno računovodstvo troškova često se naziva upravljačko računovodstvo (Managerial Accounting) zato što računovođe smatraju menadžere poduzeća primarnim korisnicima računovodstvenih informacija. Gledajući globalno, menadžeri postaju sve više svjesni važnosti kvalitete i pravodobne prodaje proizvoda i usluga njihovim vanjskim mušterijama. I obrnuto, računovođe postaju sve više osjetljivi na kvalitetu i pravodobnost računovodstvenih informacija koje zahtijevaju menadžeri.

Krajem 20. stoljeća sve se više u literaturi ali i u praksi računovodstvo strukturira u dva osnovna dijela i to:³

- a) na onaj dio koji se odnosi na evidenciju prošlih poslovnih događaja i temeljem toga sastavljanje financijskih izvještaja i
- b) onaj dio računovodstva koji izrađuje informacije menadžmentu za donošenje poslovnih događaja i informacije okrenute budućem poslovanju.

² Deželjin J., Gulin D., Peršić M., Spajić F., Spremić I., (1998.) Troškovno i upravljačko računovodstvo. Zagreb: Hrvatska udruga računovodstvenih eksperata (HURE-HZRIF), str. 14

³ Deželjin J., Gulin D., Peršić M., Spajić F., Spremić I., (1998.) Troškovno i upravljačko računovodstvo. Zagreb: Hrvatska udruga računovodstvenih eksperata (HURE-HZRIF), str. 15

Među računovodstvenim autorima⁴ u pogledu sadržaja postignut je svojevrsan konsensus tako što je prvi dio nazvan *financijsko računovodstvo* a drugi dio *upravljačko računovodstvo*.⁵

2.1. Financijsko računovodstvo

Financijsko računovodstvo primarno je okrenuto vanjskim korisnicima, a odnosi se na prošle događaje. Pod velikim je utjecajem propisa i računovodstvenih načela i standarda (međunarodnih ili nacionalnih), a što se tiče izvješćivanja, ima strogo propisan oblik i sadržaj financijskih izvještaja, te zahtijeva precizno mjerenje ekonomskih kategorija. Daje pregled poslovnog subjekta kao jedne cjeline. Financijsko računovodstvo obuhvaća evidentiranje, klasificiranje i sumiranje podataka na temelju kojih se sastavljaju financijski izvještaji koji se prezentiraju već spomenutim vanjskim korisnicima. Financijsko računovodstvo obično izvještava korisnike (najmanje) jednom godišnje što je riješeno zakonskim propisima.

2.2. Upravljačko računovodstvo

Pružuje informacije internim korisnicima, tj. menadžmentu na svim razinama odgovornosti. Odnosi se na buduće aktivnosti, te kontrolu i analizu njihovog izvršenja. Drugim riječima, pruža informacije za upravljanje subjektima u budućnosti. Nije podložno zakonskim propisima ni računovodstvenim načelima i standardima. Ima visok stupanj fleksibilnosti u pripremi izvještaja, dok strukturu izvještaja određuje menadžment. Pruža informacije za dijelove poslovnog subjekta. Isto tako, dopuštene su i procjene pojedinih ekonomskih kategorija.

⁴ Drury, C. (2009.) Management Accounting for Business. Fourth Edition, Cengage Learning. United Kingdom: EMEA Adover Hampshire, str. 5-6.

⁵ Deželjin J., Gulin D., Peršić M., Spajić F., Spremić I., (1998.) Troškovno i upravljačko računovodstvo. Zagreb: Hrvatska udruga računovodstvenih eksperata (HURE-HZRIF), str. 15 (prema Horngren C.T., Foster G., Datar S., Cost Accounting-A Managerial Emphasis, Prentice Hall, New Jersey 1994. str. 2.)

Upravljačko računovodstvo prema zahtjevima menadžmenta treba izvještavati češće i brže (prema potrebi dnevnim, tjednim ili mjesečnim intervalima), a dijeli se na dva koncepta:

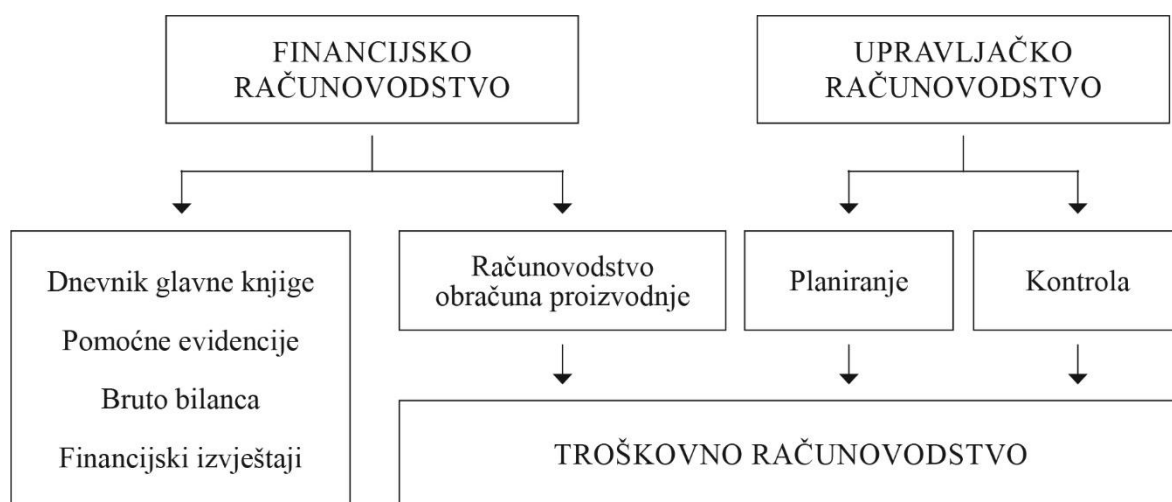
- a) Uži koncept → upravljačko računovodstvo obuhvaća aktivnosti planiranja i kontrole
- b) Širi koncept → upravljačko računovodstvo obuhvaća procjenu zaliha s obračunom proizvodnje te aktivnosti planiranja i kontrole

2.3. Troškovno računovodstvo

Troškovno računovodstvo je integrirano u financijsko i u upravljačko računovodstvo. Sadrži metode i tehnike za utvrđivanje troškova projekta, procesa ili predmeta. Uključuje utvrđivanje, alokaciju, planiranje, kontrolu i analizu troškova. Računovodstvo troškova obuhvaća praćenje troškova po prirodnim vrstama, mjestima i nositeljima, planiranje troškova proizvodnje, prodaje i uprave, metode obračuna troškova.

Bez obzira na navedene razlike potrebno je naglasiti da se informacije upravljačkog računovodstva temelje na računovodstvenim evidencijama i financijskim izvještajima iz financijskog računovodstva. Kvaliteta informacija upravljačkog računovodstva posljedica je kvalitete podataka iz financijskog računovodstva. Ova povezanost dijelova računovodstva ukazuje na integritet i konzistentnost računovodstvenih informacija za potrebe upravljanja.

Danas su u nastavnim planovima sveučilišta jednako prisutni programi troškovnog računovodstva kao i upravljačkog (menadžerskog) računovodstva. Slična situacija je i s organizacijom računovodstvenih odjela gdje postoje u nekim situacijama troškovna računovodstva, a u drugim upravljačka računovodstva. Razlike su pojašnjene u pod poglavlju, a funkcionalna struktura računovodstva koncepcijski je skicirana na slici br. 1.



Slika 1: Funkcionalna struktura računovodstva

Izvor: EFZG, URL: <http://www.referada.hr/upravljacko-racunovodstvo-u-suvremenoj-funkcionalnoj-strukturi-poduzeca> (stranica posjećena 13.11.2016.)

3. TROŠKOVNO RAČUNOVODSTVO U SUSTAVU KORPORATIVNOG UPRAVLJANJA

Uloga računovodstva, bez obzira na često minimalnu zainteresiranost ostalih korporacijskih sektora, ima značajnu ulogu u korporativnom upravljanju. Ta uloga bitna je za sve procese poslovanja – od knjigovodstva, kao „uvodnog“ dijela računovodstva, pa sve do izrade financijskih izvještaja i kontrole, tj. slanja istih prema nadležnim institucijama. Važnost računovodstvenih politika se očituje u cilju realnog prikazivanja financijskog položaja i rezultata poslovanja, te pružanje najkorisnijih informacija svim korisnicima financijskih izvještaja. Primjena raznih računovodstvenih politika može imati značajan element prikaza rezultata, stoga se njima može manipulirati. Proces poslovnog planiranja odvija se u okviru upravljačkog računovodstva.

Za svako uspješno poslovno upravljanje koje pretpostavlja aktivnosti planiranja i kontrole, nužno je raspolagati i kvalitetnim informacijama pri čemu veliku važnost imaju računovodstvene informacije koje se procesuiraju u informacijskom sustavu. Taj sustav daje finalne informacije računovodstva koji su poznati kao financijski izvještaji.

Za računovodstvo postoje brojne definicije, a ona najobuhvatnija jest sljedeća „Računovodstvo je umjetnost interpretacije, mjerenja i povezivanja rezultata ekonomske aktivnosti“⁶. Isto tako, poznato je da se poslovi u računovodstvu međusobno isprepliću, a kvaliteta protoka informacija i dobra komunikacija u ovom sektoru jest nezaobilazna. Ako nije dobro postavljena u startu, time se samo produljuje vijek odrade finalnih izvještaja na način da se traže i ispravljaju greške. Računovodstvo prikuplja i procesira „sirove“ interne i eksterne podatke, te ih primjenom utvrđenih pravila, načela i postupaka oblikuje u informacije prikladne za postupak poslovnog odlučivanja.

Svrha računovodstva jest pružiti korisnicima informacije, tj. financijske izvještaje kao podloge za korištenje poslovnih odluka koji su temelj dobrog i kvalitetnog korporativnog

⁶ Meigs R.F. i Meigs W.B. (1999.) Računovodstvo: Temelj poslovnog odlučivanja. Zagreb: Mate, str. 4

planiranja. Te informacije uvelike služe nadzornom, a posebno upravnom odboru kako bi što kvalitetnije odlučili u kojem smjeru poduzeće može nastaviti svoje poslovanje – iz mjeseca u mjesec, preko kvartala, te iz godine u godinu. O financijskim izvještajima, kao i financijskim pokazateljima, autor će se osvrnuti u poglavljima koja slijede.

Svaka država svoje područje računovodstva uređuje svojim nacionalnim propisima, s trendom harmonizacije s međunarodnom računovodstvenom praksom, usporedno s općom globalizacijom gospodarskog sustava. Računovodstvo postoji u svakom dijelu poslovnog procesa svakog subjekta. Time predstavlja jedno od najsnažnijih i najopsežnijih područja ekonomije. Isto tako, računovodstvo obuhvaća skup tehnika, načela, vještina, opisivanje i tumačenje ekonomskih događaja, a uz to i primjenu velikog broja zakonskih odredbi koje su često vrlo komplicirane i nejasne. Stoga nije neobično da se računovodstvo neprestano mijenja i prilagođava zakonodavnim i tržišnim okvirima kako bi oni koji vode poslovanje mogli još snažnije stvarati dodanu vrijednost kroz svoju osnovnu djelatnost.

3.1. Korporacija kao sustav

Korporacije su tvrtke koje se prema međunarodnim računovodstvenim standardima mogu uvrstiti među velike poduzetnike i čija ekonomska moć dozvoljava sudjelovanje na globalnom, kontinentalnom ili barem regionalnim tržištima.⁷

Snaga korporacije proizlazi iz koncentracije intelektualne, financijske i tehnološke moći koja im omogućuje konkurentnu sposobnost u svakom poslovnom pothvatu uz presudno značenje ekonomije veličina. Iscrpljivanjem potencijala organskog rasta, uspješna poduzeća nakon apsolviranja inicijalne javne ponude prerastaju u javna društva kapitala kao korporacije.⁸

⁷ Rajsman, M. (2015.), Nastavni materijal za predmet Korporativno planiranje. Zagreb, str. 24 -25., (prema Fučkan, Đ. i Sabol, A., str. 13)

⁸ Ibidem

Što je poslovni sustav veći slijedi i kompleksnije poslovanje, prisutno je više raznovrsnih interesa, očekivanja i obveza, ne samo gledajući prema okruženju unutar kojega sustav djeluje nego i unutar njegove vlastite organizacije. Skup različitih interesa čine pojedinačni interesi: zaposlenika, dioničara, kupaca, dobavljača, konkurencije, financijskih institucija, lokalne zajednice, medija, države (njezinih agencija). Sve te skupine imaju određenu interesnu legitimaciju, javni mandat ili ga ostvaruju po obvezno-pravnoj osnovi.⁹

3.2. Primjena načela korporativnog upravljanja

Međunarodna federacija računovođa (IFAC), kao svjetska krovna organizacija računovodstvene profesije, prihvatila je revidirana Načela korporativnog upravljanja. Iste je odobrila Organizacija za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD). IFAC predstavlja više od 2,5 milijuna računovođa u 118 zemalja i to javnih ovlaštenih računovođa, privatnih računovođa iz realnog, uslužnog i financijskog sektora, državnih računovođa proračuna i neprofitnih organizacija, kao i računovođa iz procesa edukacije i znanosti. Svaka članica IFAC-a, odnosno njena računovodstvena profesija, dužna je slijediti njegova osnovna načela koja

- a) jačaju etiku i odgovornost računovodstvene profesije,
- b) služe razvoju financijskih tržišta i međunarodne ekonomije i
- c) služe javnom interesu.

Revidirana Načela korporativnog upravljanja redefiniraju i specificiraju ulogu javnih računovođa (eksternih revizora) i menadžmenta kompanija u zaštiti investitora i javnog interesa.

Prihvatanjem Načela OECD-a, IFAC posebno naglašava računovodstvenoj profesiji načelo prema kojem „računovodstvena profesija mora biti odgovorna dioničarima, a ne

⁹ Barbić, J. (2008.) Korporativno upravljanje. Zagreb: HUM Croma, str. 19

menadžmentu, a menadžment mora učinkovito nadzirati funkciju financijskog izvještavanja osiguravanjem adekvatnog sustava kontrola.“¹⁰

Potrebno je da računovodstvena profesija i menadžment prihvate u potpunosti Načela korporativnog upravljanja OECD jer ista predstavljaju dobrobit poslovnih kompanija koje jesu i namjeravaju biti dio nacionalnog i međunarodnog financijskog tržišta.

Takva odgovornost kompanija koje bi trebale biti pokretač razvoja, nije samo usmjerena prema njihovim dioničarima i vjerovnicima već je odgovornost puno šira, a odnosi se na razvoj države i društva u cjelini.

3.2.1. Definiranje i svrha načela korporativnog upravljanja

Odnos dioničara i menadžmenta glavna je tema rasprava od kada su dionička društva u 19. stoljeću postala vodeći gospodarski subjekti. Konflikt interesa proizišao je iz razdvajanja vlasništva od operativne menadžerske kontrole. Svaka zemlja temeljem pravne regulative društava, te poreznog režima reflektira i specificira korporativno upravljanje te zemlje.

Posebna briga prema korporativnom upravljanju kao instrumentu povećanja efikasnosti kompanija, ali i društva u cjelini, iskazana je u zemljama članicama OECD. Korporativno upravljanje je jedan generički pojam koji govori o načinu podjele prava i odgovornosti korporativnih sudionika, a posebno dioničara i menadžmenta. Pojam se javlja početkom osamdesetih godina 20. stoljeća u SAD-u kao reakcija na preuzimanja od strane drugih kompanija. Devedesetih godina prošlog stoljeća se razvijaju kao „pravila igre“ za odnose između dioničara i menadžmenta. Tek u 1992. OECD usvaja prvu cjelovitu definiciju prema kojoj je korporativno upravljanje „sustav upravljanja i kontrole dioničkih društava kojim se:¹¹

- a) utvrđuju i raspoređuju prava i odgovornosti između različitih članova dioničkog društva kao što su menadžment, dioničari i drugi vjerovnici poput zaposlenika, banaka, dobavljača, države itd.,

¹⁰ IFAC. URL: www.ifac.org (stranica posjećena 08.11.2016.)

¹¹ Ibidem

- b) sastavlja pravila i postupke za donošenje odluka o događajima u društvima,
- c) utvrđuju strukturu kroz koju se postižu ciljevi dioničkog društva, sredstva za ispunjavanje tih ciljeva i kontrolu izvršenja.

Financijske institucije poput Svjetske banke korporativno upravljanje definiraju kao „unapređenje korporativnog poštenja, transparentnosti i odgovornosti.“ Prema nekim definicijama, korporativno upravljanje je „način kako bi menadžment i revizori trebali izvršavati svoju odgovornost prema dioničarima.“¹² Osim toga, korporativno upravljanje ima za cilj stabilizirati i razvijati financijska tržišta kao i tržišta kapitala, a sve to radi pogodovanja gospodarstvu i društvu u cjelini.

U ispunjavanju ovih ciljeva važnu ulogu upravo ima računovodstvena profesija. Osim financijskog izvještavanja, računovođe vrše eksternu reviziju koja treba štititi interese dioničara. Isto tako, provode sustave internih kontrola, internu reviziju kompanija, te sudjeluju u definiranju ciljeva kompanija prilikom izrade poslovnih planova. Zbog toga je važno u svakom poduzeću utvrditi mjesto i ulogu računovodstvene profesije u Načelima korporativnog upravljanja OECD-a.

3.2.2. Sadržaj načela korporativnog upravljanja

Upravo za potrebe upravljanja kompanijom posebnu važnost ima upravljačko računovodstvo koje treba osigurati sve relevantne informacije upravi odnosno menadžmentu kompanije na svim razinama.

OECD je definirao i obrazložio šest načela korporativnog upravljanja i to:¹³

- a) Osigurati temelj za učinkoviti okvir korporativnog upravljanja,
- b) Prava dioničara i ključne vlasničke funkcije,
- c) Pravedan tretman dioničara,
- d) Uloga vjerovnika u korporativnom upravljanju,

¹² Ibidem

¹³ OECD, str. 6-13, Raspoloživo na URL: <https://www.oecd.org/> (stranica posjećena 12.09.2016.)

- e) Objavljivanje i transparentnost i
- f) Odgovornost uprave (menadžmenta).

Objavljivanje izvještaja ne smije limitirati značajne informacije o:

- a) Financijskoj situaciji i poslovnom uspjehu kompanije,
- b) Ciljevima kompanije,
- c) Većinskom vlasništvu dionica i glasačkim pravima,
- d) Politici plaća uprave i ključnog izvršnog menadžmenta, informacijama o članovima uprave uključujući njihovu kvalifikaciju, proces selekcije, druga pitanja upravljanja na nižoj razini i neovisnost prema upravi,
- e) Transakcije povezanih stranaka,
- f) Procjeni rizika,
- g) Pitanjima koja se odnose na zaposlene i druge vjerovnike,
- h) Upravljačkoj strukturi i politici a posebno sadržaju bilo kojeg pravilnika ili politike korporativnog upravljanja te procesa u kojem se implementira.

Sve informacije se moraju pripremati i objavljivati sukladno najkvalitetnijim računovodstvenim standardima te financijskim i nefinancijskim objavama. Jedno od načela korporativnog upravljanja, OECD fokusira na upravu odnosno menadžment kompanije. Ovo načelo glasi: „Okvir korporativnog upravljanja treba osigurati strateški vodič kompaniji, učinkoviti nadzor menadžmenta od strane uprave kao i odgovornost uprave njenim dioničarima.“¹⁴ Iz svega navedenoga se može zaključiti kako je odnos menadžmenta, uprave i dioničara temelj uspjeha kompanije.

3.2.3. Utjecaj uprave spram načela korporativnog upravljanja

Uprave ne samo da su odgovorne prema dioničarima već moraju raditi u interesu dioničara, zaposlenika i javnog dobra. Članovi uprave moraju djelovati na osnovi potpune

¹⁴ Ibidem, str. 34

informiranosti, u dobroj vjeri i u najboljem interesu za kompaniju i dioničare. Tretman za sve dioničare treba biti pošten i u skladu sa njihovim interesima kao i etičkim načelima.

Uprava mora ispuniti neke ključne funkcije koje uključuju slijedeće: revidiranje i vođenje korporativne strategije, glavnog plana aktivnosti, politike procjene rizika, godišnjeg proračuna i poslovnog plana, postavljanje ciljeva, nadzor izvršenja, nadzor glavnih kapitalnih izdataka (investicija), te izvršavanje preuzimanja i prodaje kompanija.¹⁵

Isto tako, uprava treba kontrolirati učinkovitost prakse korporativnog upravljanja te donositi promjene ako su potrebne. Potrebno je provoditi izbor, nagrađivanja, kontrolu i ako je neophodno smjenjivanje ključnog izvršnog menadžmenta, te cjelovito nadzirati izvršenje planova. Uprava mora kontrolirati i upravljati potencijalnim sukobima interesa između menadžmenta, članova uprave i dioničara, uključujući zlorabu imovine kompanije te zlorabe u transakcijama povezanih stranaka. Primjeri takve odgovornosti su osiguranje integriteta financijskog i nefinancijskog izvještavanja, pregled transakcija između povezanih osoba, nominacija članova uprave i izvršnog menadžmenta te plaćanje uprave. Kada se uspostave pojedine službe uprave njihov mandat, sastav i rad uprava treba objaviti. Također, članovi uprave moraju se obvezati na odgovornost.

Za potrebe upravljanja i osiguranja za to relevantnih informacija, uprava treba organizirati i računovodstvenu službu i specijalizirati jedan dio koji će osiguravati informacije za proces poslovnog odlučivanja.¹⁶ Također, potrebno je i nadzirati proces objavljivanja.

U svrhu ispunjavanja svojih odgovornosti, uprava mora imati pristup točnim, relevantnim i pravodobnim informacijama među kojima su one namijenjene vanjskim i unutarnjim korisnicima. Da bi uprava mogla odgovorno izvršavati ciljeve koje je dobila od vlasnika kompanija, neophodne su informacije iz troškovnog i upravljačkog računovodstva. Pomoću njih, uprava kao i menadžment na svim razinama, utječe na povećanje efikasnosti svih dijelova kompanije i kompanije kao cjeline.

¹⁵ Ibidem, str. 34-39

¹⁶ Ibidem

3.3. Pojam troškova

Kako se ovaj rad odnosi na konkretan smjer računovodstva, nakon definiranja računovodstva kao sektora, kao i općih načela, slijedi definiranje samih troškova. Troškove se vrlo često uspoređuje s pojmom rashoda, ali postoji bitna razlika između tih pojmova. Kada se govori o troškovima, razlikuje se četiri pojma koja se lako može povezati: utrošak, trošak, izdatak i rashod. Pojmovi su slični, ali nemaju isto značenje.

Utrošak predstavlja izraz utrošenih elemenata proizvodnje (npr.: sati korištenja strojeva ili potrošena energije u kWh), a *trošak* se dobije tako što se utrošak pomnoži s cijenom elemenata utroška.¹⁷

Izdatak predstavlja smanjenje novčanih sredstava na računu u banci ili u blagajni. To su novčana davanja kako bi se nabavila sredstva za proizvodnju. Kada poduzetnik prilikom plaćanja koristi tuđu uslugu, kaže se da je nastao izdatak koji je i sam trošak.

Rashodi su suprotni pojmovi od prihoda. Oni su negativna komponenta rezultata poslovanja poduzeća. Njih se sučeljava s prihodima u računu dobiti i gubitka kako bi se utvrdila uspješnost poduzeća na kraju određenog obračunskog razdoblja i širi su pojam od troškova. Predstavljaju smanjenja ekonomskih koristi u obračunskom razdoblju u obliku odljeva imovine ili stvaranja obveza, što za posljedicu ima smanjenje kapitala. Mogu biti poslovni, financijski i izvanredni.¹⁸

Moguće je istaknuti sljedeća obilježja računovodstvenog procesa u obradi troškova:

- a) Predmet računovodstvene obrade su prošli, već nastali poslovni događaji
- b) Poslovni događaj dokumentira se knjigovodstvenom ispravom
- c) Valjana knjigovodstvena isprava unosi se u poslovne knjige
- d) Konačni proizvod računovodstva su financijski izvještaji

¹⁷ Gulin, D. (2011.) Upravljačko računovodstvo. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 48

¹⁸ Karić, M. (2007.) Ekonomika poduzeća. II. izmijenjeno i dopunjeno izdanje. Osijek: Grafika, str. 60

3.4. Klasifikacija troškova

Da bi se troškovi mogli lakše promatrati i proučavati potrebno je poznavati podjele troškova prema različitim kriterijima. Stoga se troškovi klasificiraju na sljedeći način:

- a) troškovi prema vremenu nastanka,
- b) prema funkcijama,
- c) prema položaju u financijskim izvještajima,
- d) prema mogućnosti obuhvata po nositeljima,
- e) prema ponašanju na promjenu aktivnosti,
- f) prema značajnosti za donošenje poslovnih odluka,
- g) prema mogućnosti kontrole od strane menadžmenta.¹⁹

Svaka podjela troškova ima svoje podvrste, pa će se u daljnjem tekstu pojasniti svaka vrsta troškova pomoću popratnih podvrsta. Dakako, proizvodni sektor prednjači u opsegu korištenja vrsta troškova u kontnim planovima poduzeća.

Prema vremenu nastanka troškove se može podijeliti na povijesni trošak ili budući odnosno budžetirani trošak.²⁰ Troškovi koji su nastali u nekom prošlom obračunskom razdoblju i na koje menadžment nema utjecaja nazivaju se povijesnim troškovima. Pomoću tih troškova se može vidjeti koliko je neko poduzeće bilo uspješno. Njima se pridaje veliki značaj jer se na njima temelji vrednovanje imovine. Tako postoje troškovi koji su uključeni u vrijednost imovine i koji su iskazani u bilanci i njih se naziva nedospjelim troškovima. S druge strane, troškovi koji predstavljaju rashod i nadoknađuju se iz prihoda koje iskazujemo u računu dobiti i gubitka, nazivamo dospjelim troškovima. Oni su ujedno i troškovi razdoblja.

Druga podvrsta koja pripada troškovima prema vremenu nastanka su budući ili budžetirani troškovi. To su troškovi koji će nastati u nekom budućem razdoblju, odnosno

¹⁹ Drljača, M. (2004.) Metode upravljanja troškovima. Raspoloživo na: <http://kvaliteta.inet.hr/tisak.htm> (pristupljeno 11.09.2016.)

²⁰ Belak, V. (2009.) Računovodstvo proizvodnje. Zagreb: RRIF Plus, str. 58

za koje se očekuje da će nastati. Oni predstavljaju ciljeve menadžmenta poduzeća koji se žele ostvariti u nekom budućem razdoblju i na temelju njih se donosi ocjena uspješnosti menadžmenta. Ove dvije vrste troškova su jako bitne u poduzeću jer su od velikog značaja kada se analizira ostvarena i ciljana profitabilnost.

Unutar svakog poduzeća postoji određeni broj poslovnih funkcija, odnosno svako poduzeće ima funkciju nabave, računovodstva, financija, proizvodnje, itd., pa se te funkcije dijele na proizvodne i neproizvodne. Kako im i samo ime govori, proizvodna funkcija, odnosno proizvodni troškovi su oni koji se odnose na proces proizvodnje proizvoda, a sastoje se od troškova direktnog rada, direktnog materijala i općih troškova proizvodnje. Dakle, kada se želi stvoriti određeni gotovi proizvod u tom procesu moraju nastati određeni troškovi, a to su upravo proizvodni troškovi. Na temelju tih troškova se formira cijena gotovih proizvoda. Tijekom procesa proizvodnje, svi troškovi uključeni u spomenuti proces se kapitaliziraju, odnosno uključeni su u vrijednost zaliha. Nakon što je završio proces proizvodnje, nastao je gotovi proizvod koji sa zaliha proizvodnje odlazi na zalihe ili skladište gotovih proizvoda. Ovi troškovi su kapitalizirani sve do trenutka prodaje proizvoda, odnosno onog trenutka kada proizvod odlazi sa skladišta do krajnjeg kupca. Tada ti troškovi postaju rashodi koji se u financijskom izvješću sučeljavaju s prihodima. S druge strane, postoje neproizvodni troškovi koji nisu povezani s procesom proizvodnje.²¹ Oni obuhvaćaju troškove administracije, uprave i prodaje. Glavna razlika između proizvodnih i neproizvodnih troškova je ta što proizvodni troškovi moraju pratiti proces proizvodnje i postaju rashodi u trenutku prodaje proizvoda, a neproizvodni troškovi postaju rashodi odmah u trenutku nastanka.

Prema položaju u financijskim izvještajima troškovi se dijele na troškove proizvoda i troškove razdoblja, nedospjele i dospjele troškove te primarne i konverzijske troškove. Potrebno je znati koje troškove svrstavamo u bilancu, a koje u račun dobiti i gubitka. Ako krenemo od nedospjelih i dospjelih troškova, može se reći da u bilancu svrstavamo nedospjele troškove, odnosno one koji su uključeni u vrijednost zaliha, a koji postaju

²¹ Tušek, B. (2015.) Računovodstveno praćenje troškova poslovanja. Raspoloživo na: <http://www.efzg.unizg.hr/default.aspx?id=11441> (pristupljeno 30.09.2016.)

rashod u trenutku prodaje, uništenjem ili darovanjem. Nasuprot nedospjelim troškovima postoje dospjeli troškovi koji se prikazuju u izvještaju od dobiti. To su troškovi koji su rashod u trenutku nastanka i u koje se ubrajaju troškovi koji nisu uključeni u vrijednost zaliha poslovnog subjekta. Troškovi sirovina, rezervnih dijelova, direktnog materijala i slično se tijekom proces proizvodnje pretvaraju u korisne učinke, odnosno proizvode ili usluge pa se nazivaju primarnim troškovima. Troškovi nastali u procesu konverzije primarnih sirovina u gotove proizvode se nazivaju troškovima konverzije. Troškovi proizvoda se mogu usko povezati s proizvodnim troškovima, a troškovi razdoblja s neproizvodnim troškovima. Dakle, proizvodni troškovi se kapitaliziraju sve do trenutka prodaje kada postaju rashod, a troškovi razdoblja, odnosno neproizvodni troškovi, odmah predstavljaju rashod, sučeljavaju se s prihodima i nadoknađuju se iz prihoda razdoblja.

Troškovi prema mogućnosti obuhvata po nositeljima dijele se na direktne i indirektne troškove.²² Direktni troškovi su oni koje možemo pratiti prema učincima od kojih su nastali. Nositelji zapravo predstavljaju učinke koji su uzrokovali nastanak određenog troška.²³ Troškovi direktnog rada i materijala su najbolji primjeri direktnih troškova jer se može točno vidjeti koji je materijal utrošen za određeni proizvod, koliko je materijala utrošeno, te koliko je sati rada bilo potrebno za proizvodnju proizvoda. Indirektne troškove nemoguće je pratiti po nositeljima niti po radnim nalogima. Dakle, razlika je ta što je direktne troškove moguće izravno pratiti po nositeljima i uz mjesto troška imaju i oznaku radnog naloga, dok indirektni troškovi nemaju oznaku radnog naloga pa je njih potrebno rasporediti pomoću računovodstvenih metoda alokacije.

Varijabilni, fiksni i mješoviti troškovi su troškovi podijeljeni prema ponašanju na promjenu aktivnosti. Fiksni troškovi su oni čija se razina ne mijenja s obzirom na promjenu razine aktivnosti, ali samo kada gledamo ukupne fiksne troškove. Dakle, oni uvijek postoje bez obzira na količinu iskorištenja kapaciteta i oni čine najveći dio troškova unutar poduzeća. S gledišta pojedinačnih fiksnih troškova može se zaključiti da oni

²² Belak, V. (2009.) Računovodstvo proizvodnje. Zagreb: RRIF Plus, str. 61

²³ Gulin, D. (2003.) Računovodstvo. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 326

opadaju s povećanjem iskorištenosti kapaciteta, ali s ukupnog gledišta su konstantni. Varijabilni troškovi se mijenjaju s promjenom razine aktivnosti ili promjenom iskorištenosti kapaciteta. Kako raste razina aktivnosti, tako rastu i varijabilni troškovi ako gledamo ukupne troškove. S gledišta varijabilnih troškova po jedinici, s promjenom razine aktivnosti, troškovi se ne mijenjaju, konstantni su.

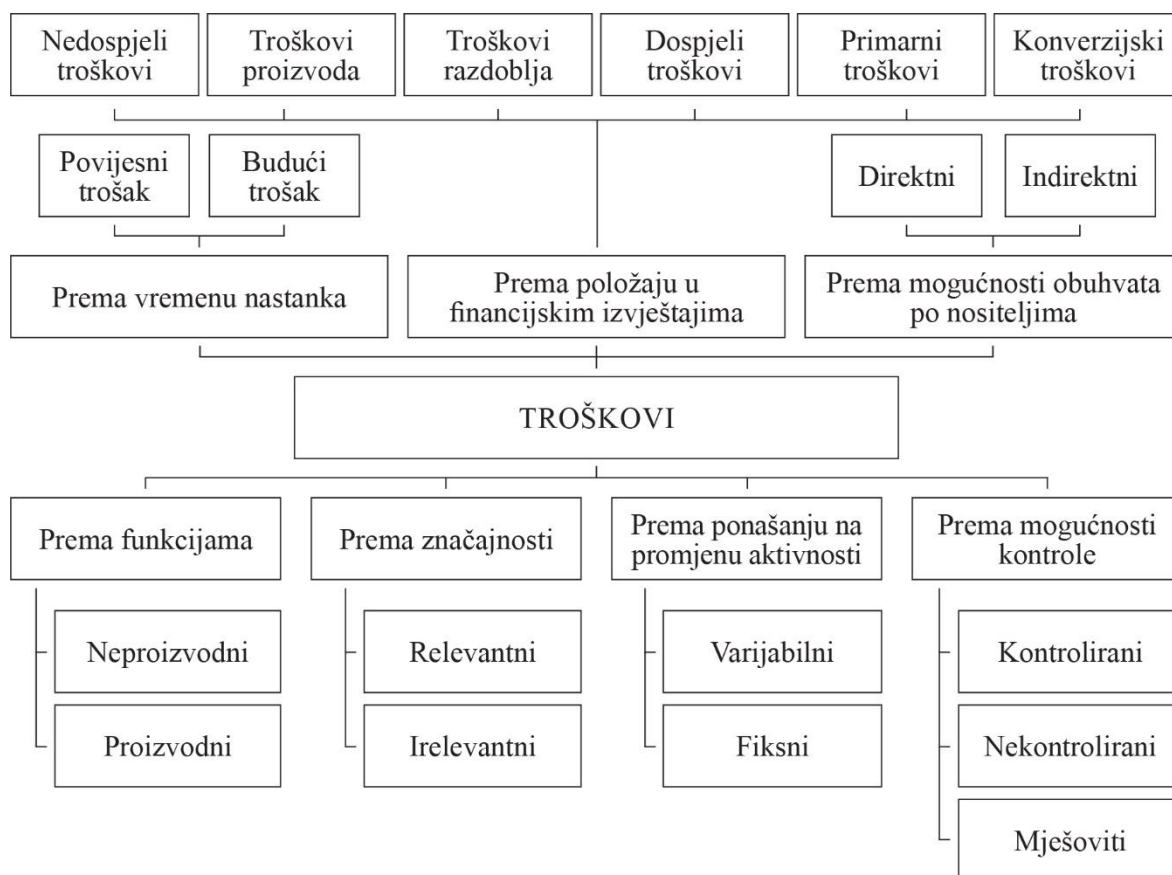
Mješoviti troškovi su posebna vrsta troškova jer imaju komponente i fiksnih i varijabilnih troškova i u praksi su to najčešći troškovi. Postoje metode razdvajanja fiksne i varijabilne komponente unutar mješovitog troška. Potrebno je donijeti pravu poslovnu odluku kako bi se naposljetku došlo do određenog cilja, a u tome pomažu određene informacije o troškovima koje su bitne ili manje bitne za ostvarenje postavljenog cilja.

Prema tome, slijedi podjela troškova prema značajnosti za donošenje poslovnih odluka, a to su relevantni i irelevantni troškovi. Relevantni troškovi su bitni u poslovanju i ostvarivanju cilja, dakle, oni predstavljaju podlogu za donošenje određene poslovne odluke. Irelevantni troškovi su isključeni iz analize troškova jer ne služe menadžeru za donošenje poslovnih odluka. S ovom klasifikacijom mogu se povezati granični i inkrementalni troškovi.

Granični trošak predstavlja dodatni trošak koji je nastao proizvodnjom dodatne jedinice proizvoda, a ujedno predstavlja i relevantan trošak jer utječe na donošenje poslovne odluke, ponajviše odluke o cijeni.

Klasifikacija troškova prema mogućnosti kontrole predstavlja podjelu troškova na kontrolirane i nekontrolirane troškove. Kako im i samo ime govori, kontrolirani troškovi su oni koje menadžment može kontrolirati i za koje je odgovoran. Što se menadžer nalazi u višoj organizacijskoj jedinici tada je i kontrola nad troškovima veća. S druge strane, tu su nekontrolirani troškovi koje menadžer ne može kontrolirati, nema nikakvog utjecaja na njih i ne može biti odgovoran za njih.²⁴ Navedena podjela troškova skicirana je u slici 2.

²⁴ Gulin, D. (2012.) Poslovno planiranje, kontrola i analiza. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 24



Slika 2: Prikaz podjele troškova

Izvor: Autor

3.5. Podjela i knjiženje troškova prema prirodnim vrstama

Troškovi predstavljaju vrijednosno izražene utroške rada, materijala, dugotrajne i kratkotrajne imovine i usluga u cilju ostvarenja određenog učinka (proizvod, roba ili usluga). Naglasak je stavljen na vrste troškova. Kontni plan je osnovni instrument financijskog računovodstva, no svako poduzeće ima svoj kontni plan. Njegov koncept odlučuje kako će se određena knjiženja provesti kroz glavne i pomoćne knjige, te kako će se provesti financijski izvještaji. Iako su troškovi proizvodnog poduzeća kompleksniji od troškova trgovačkih društava, ne treba zanemariti njihovu problematiku.

Temeljem toga saznajemo kakvi i koliki su troškovi nastali u stvaranju konkretnih učinaka. Iako takve informacije predstavljaju bazu za upravljanjem troškova, one nisu dovoljno opsežne za dobivanje širih spoznaja o značenju troškova.

Troškovno računovodstvo odnosi se na troškove objekata i uprave korporacije, a generalno ovisi o ciljnom segmentu poslovanja određene korporacije.

Podjela troškova prema prirodnim vrstama se još naziva i podjelom troškova prema podrijetlu, a to je podjela na sljedeće troškove:

- a) troškovi sirovina i materijala, energije, rezervnih dijelova i sitnog inventara
- b) troškovi usluga / održavanje, marketing, prijevoz robe, usluge, razne najmove i koncesije
- c) troškovi režija poslovnog subjekta
- d) troškovi rezerviranja za troškove i rizike
- e) troškovi amortizacije
- f) troškovi vrijednosnog usklađivanja
- g) troškovi osoblja / plaće zaposlenika
- h) troškovi reprezentacije
- i) kalo, rasip i lom
- j) troškovi financiranja.

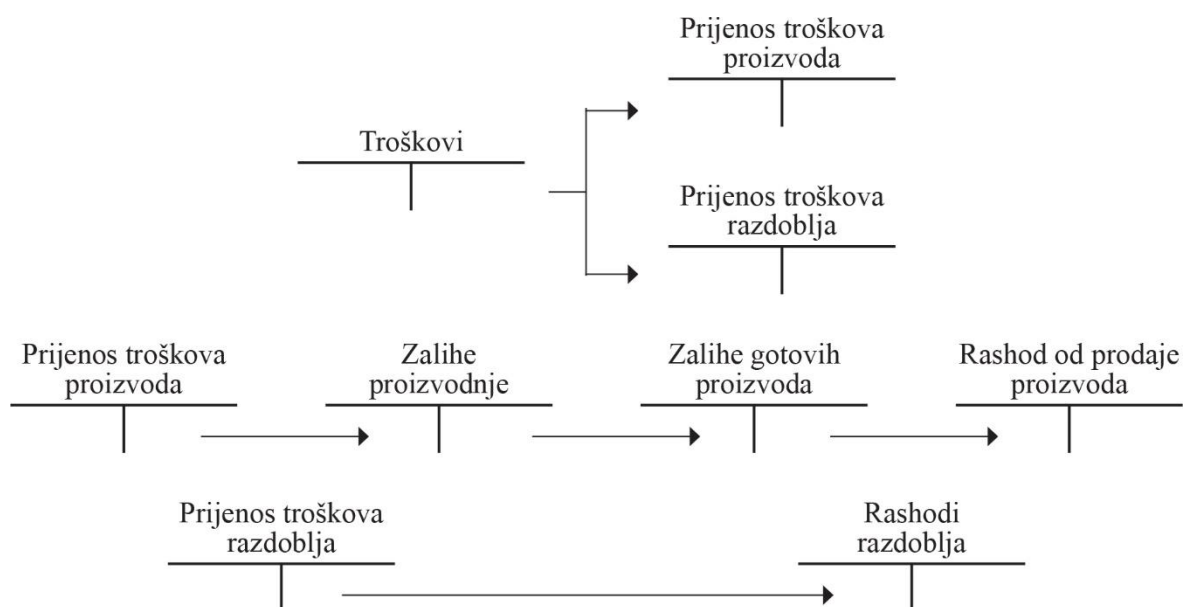
Svi troškovi koji se klasificiraju po prirodnim vrstama troškovima se u računovodstvu moraju prikazati u dvije kategorije: troškovi proizvoda i troškovi razdoblja. Tu kategorizaciju je potrebno provesti za potrebe praćenja troškova tj. za potrebe vrednovanja proizvodnje i gotovih proizvoda.

„Problem separacije ukupnih troškova na troškove proizvoda i troškove razdoblja ključan je problem u proizvodnim subjektima koji imaju odgovarajuće implikacije na financijski položaj i uspješnost poslovanja subjekta u određenim računovodstvenim razdobljima.“²⁵

„Troškovi proizvoda su proizvodni troškovi koji su direktno vezani uz proces proizvodnje proizvoda. Oni ulaze u vrijednost zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda i u tom obliku ostaju sve do razdoblja prodaje gotovih proizvoda kada se iskazuju kao rashodi. Nasuprot tomu, troškovi razdoblja su svi oni troškovi koji se ne kapitaliziraju kao imovina već se

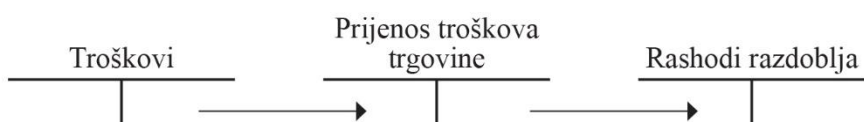
²⁵ Perčević, H., Dražić Lutilsky, I., (2006.) Računovodstveni modeli ocjene profitabilnosti proizvoda. godina 4. Zagreb: Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, str. 311.

iskazuju kao rashodi računovodstvenog razdoblja u kojem su nastali.”²⁶ Kao što je ranije već navedeno, potrebno je razlikovati troškove proizvodnih subjekata i troškove trgovačkih društava. Kako bi se bolje shvatila materija, na slikama 3 i 4 je prikazana shema knjiženja u oba slučaja.



Slika 3: Raspored knjiženja troškova kod proizvodnih subjekata

Izvor: EFZG, Prezentacija dr. sc. Hrvoje Perčević : Troškovi i kriteriji klasifikacije troškova
(Raspoloživo na web.efzg.hr/.../hpercevic/...) (pristupljeno 16.11.2016.)



Slika 4: Raspored knjiženja troškova kod trgovačkih društava

Izvor: EFZG, Prezentacija dr. sc. Hrvoje Perčević :Troškovi i kriteriji klasifikacije troškova
(Raspoloživo na web.efzg.hr/.../hpercevic/...) (pristupljeno 16.11.2016.)

²⁶ Ibidem

3.6. Knjigovodstvene isprave za praćenje troškova

Obrada podataka o nastalim troškovima u računovodstvu obavlja se na temelju internog računovodstva i glavne knjige. Temeljno računovodstveno načelo u obradi podataka je načelo dokazanosti. To načelo govori kako svaka poslovna promjena koja je evidentirana u računovodstvu mora imati vjerodostojnu knjigovodstvenu ispravu kao dokaz na kojoj se temelji.²⁷

Isprave se u računovodstvu kreću od mjesta sastavljanja, preko raznih mjesta zadržavanja, pa sve do mjesta gdje se vrši računovodstvena obrada podataka i čuvanje isprava. Primjerice, predatnica je knjigovodstvena isprava koja prati proizvod iz pogona do skladišta gotovih proizvoda. Tehnička služba priprema gotove proizvode za uskladištenje i sastavlja predatnicu. Nakon toga se primjerak predatnice i gotovi proizvodi šalju u skladište gotovih proizvoda. Kao posrednik se javlja tehnička kontrola koja neispravne proizvode vraća u pogon. Primjerak predatnice se šalje u računovodstvo i odlaže se skladišna primka u pismohranu skladišta. Slijedi slanje isprava analitičkom knjigovodstvu te odlaganje i čuvanje isprava.²⁸

Da bi se postigla optimalna brzina kretanja isprava o troškovima, potrebno je utvrditi koja mjesta se nalaze na putu njihova kretanja. Ta brzina će se ostvariti ustrojstvom rada svih tih mjesta.²⁹ „Važno je da se knjigovodstvene isprave šifriraju. Šifriranje se odnosi na prepoznavanje mjesta nastanka troška i nositelja troška. Šifra dokumenta omogućava evidentiranje, obračunavanje i izračunavanje troškova.“³⁰

Knjigovodstvena isprava može biti u materijalnom ili fizičkom obliku i nematerijalnom obliku. Dakle, knjigovodstvena isprava predstavlja pisani dokaz ili elektronički zapis o nastanku poslovnog događaja. Da bi neka knjigovodstvena isprava bila pravovaljana, mora sadržavati istinite podatke o nastanku poslovnog događaja. Također mora biti napravljena

²⁷ Gulin, D. (2003.) Računovodstvo. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 134

²⁸ Belak, V. (2009.) Računovodstvo proizvodnje. Zagreb: RRIF Plus, str. 160

²⁹ Ibidem, str. 162

³⁰ Ibidem, str. 156

prema normama koje su propisane za knjigovodstvene isprave, a isto tako, da bi sa ispravom bilo sve u redu, sadržaj isprave mora biti valjan. Knjigovodstvena isprava, kako bi bila valjana, mora sadržavati: naziv i broj, opis sadržaja poslovnog događaja, novčani iznos, datum poslovnog događaja i datum izdavanja isprave, te potpis odgovorne osobe. Poduzetnik je dužan organizirati prikupljanje i sastavljanje knjigovodstvenih isprava, vođenje poslovnih knjiga te sastavljanje godišnjih financijskih izvještaja na način da je moguće provjeriti poslovne događaje, financijski položaj, i uspješnost poslovanja poduzetnika.³¹ Postoji više vrsta knjigovodstvenih isprava koje se dijele prema određenim kriterijima, a prikazani su u tablici 1, koja slijedi.

KRITERIJ	VRSTA
Prema mjestu nastanka	Interne, eksterne
Prema namjeni	Nalogodavne, opravdavajuće, kombinirane
Prema obuhvatnosti podataka	Originalne, zbrojne
Prema načinu sastavljanja	Ručno, elektronički

Tablica 1: Vrste knjigovodstvenih isprava

Izvor: Gulin, D. (2003.) Računovodstvo. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika. str 134.

3.7. Poveznica troškovnog računovodstva i kontrolinga

Kako bi poduzeće što uspješnije poslovalo, potrebna je suradnja i kooperativnost među odjelima. Budući da su računovodstvene informacije iznimno bitne, posebno se ističe važnost suradnje između odjela računovodstva i kontrolinga. Naime, njihova suradnja započinje u fazi prikupljanja i evidentiranja podataka. Važnost točnih i dobro pripremljenih podataka vidi se pri izradi izvještaja koji će biti kvalitetni i jasni samo u slučaju istih takvih podataka. Istraživanjem svih elemenata poslovanja, kontrolor inicira organiziranje

³¹ Zakon o računovodstvu (2016.) URL: <http://www.zakon.hr/z/118/Zakon-o-ra%C4%8Dunovodstvu> (pristupljeno 05.02.2017.)

računovodstvenog praćenja poslovnih promjena za interno izvješćivanje. Stoga voditelji financija, računovodstva i kontrolinga trebaju blisko surađivati.

Kontroling je dobio svoje mjesto u korporacijama tek posljednjih tridesetak godina. Ujedno je definiran i kao potpora upravljanju i odlučivanju, te kao stručna podrška u procesu vođenja.³² Kontroling je stoga definiran kao jedan od glavnih saveznika računovodstva u poduzeću.

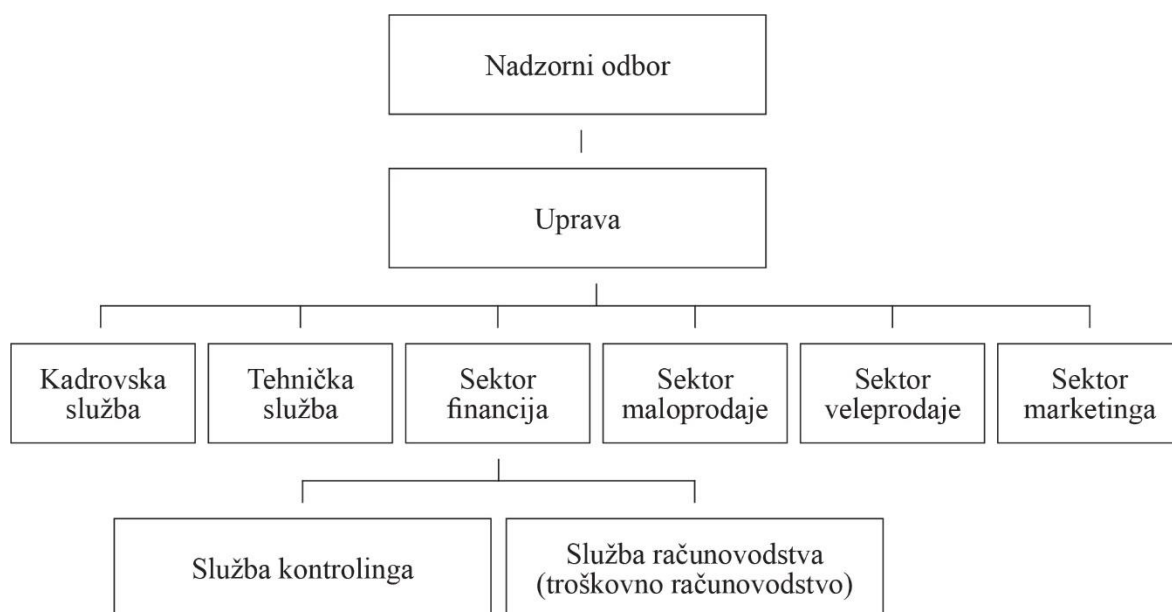
Suradnja između kontrolinga i računovodstva, posebno onog troškovnog mora biti svakodnevna, budući da ih povezuje ista baza podataka. Međutim, informacije kontrolinga obuhvaćaju veći opseg, sadržaj i drugačiji način pripreme. Pored toga, stručnjaci u računovodstvu su skloni promatrati računovodstvene veličine izvan konteksta što ima svoje nedostatke, jer su stanja u financijskim izvješćima samo posljedica utjecaja poslovanja poduzeća u okolini i dinamici u kojoj se nalazi. Tu se javlja kontroling koji pomoću tih podataka prati rezultate poslovanja i stvara izvješća za upravu. Ono je tradicionalno orijentirano ka eksternom izvješćivanju i uglavnom je tako informacijski organizirano. Kontroling je, međutim okrenut menadžmentu, pa stoga ima drugačije potrebe od računovodstva. Time bi se dalo naglasiti da je kontroling glavna poveznica između računovodstva i menadžmenta.

Naime, kontroling detaljno istražuje i proučava sve elemente poslovanja određenog poduzeća, pri čemu je potrebna podrška računovodstva. Same informacije nisu dovoljne te ako se ne koriste na ispravan način nemaju nikakvu moć. Suprotno tome, ako kvalitetnim informacijama raspolaže onaj tko dobro zna kako prepoznati pozitivna ili negativna kretanja, tada su informacije zlata vrijedne.³³ Dakle, kontrolori moraju vrlo dobro poznavati računovodstvo iako im ono nije profesija. Također, moraju znati o ostalim utjecajima na poslovanje u poduzeću i izvan njega, kao i na filozofiju upravljanja. Isto tako, moraju biti stručnjaci u ekonomskim analizama kako bi računovodstvene veličine znali pretvoriti u priču o uzrocima i posljedicama. Kontrola knjiženja ovih troškova prvi je korak u dobivanju točnih

³² Osmanagić Bedenik, N. (2007.) Kontroling – Abeceda poslovnog uspjeha. Zagreb: Školska knjiga, str. 36

³³ Očko, J. (2007.) RRIF: Mjesto, svrha i ciljevi kontrolinga. Zagreb: Računovodstvo, revizija i financije, br. IX, str 140-142.

podataka koji se dalje koriste u financijskim izvještajima od kojih je najvažniji račun dobiti i gubitka. Na slici 5 prikazan je primjer prikaza sektora u poduzeću.



Slika 5: Primjer prikaza sektora u poduzeću

Izvor: Autor

4. UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA POSLOVANJA

Kako bi poduzeće bilo dugoročno održivo na tržištu, teži se dovođenju profita na maksimalnu razinu. Drugim riječima, da bi ostvarilo svoje ciljeve poslovanja, poduzeće treba nadjačati konkurenciju ne samo danas već i u budućnosti, a pomoću upravljanja troškovima ono to može učiniti na dva načina:

- a) efikasnijim korištenjem internih resursa poduzeća
- b) strogom kontrolom troškova (ili premošćivanjem proizvodnih aktivnosti koje rezultiraju visokim troškovima).

Iz navedenoga osnovnog cilja upravljanja troškovima mogu se izdvojiti još dva cilja:

- a) globalna konkurentnost poduzeća i
- b) kontinuirano unapređivanje poslovanja.³⁴

Upravo na temelju ova dva cilja upravljanje troškovima se definira kao filozofija, stav (misija) i niz potrošačke vrijednosti uz niže troškove.³⁵ Ono predstavlja filozofiju unapređivanja poslovnog procesa jer promovira ideju kontinuiranog potpomaganja organizaciji u donošenju pravih odluka i kreiranja veće potrošačke vrijednosti, naravno uz što niže troškove. Potrošačka vrijednost može se definirati kao odstupanje od dobivene ukupne korisnosti i tržišne vrijednosti proizvoda ili usluge. Efikasna poduzeća pružaju proizvode i usluge koje potrošači žele, uz korištenje minimalnih resursa stalnom težnjom za povećanjem vrijednosti i smanjenjem troškova.

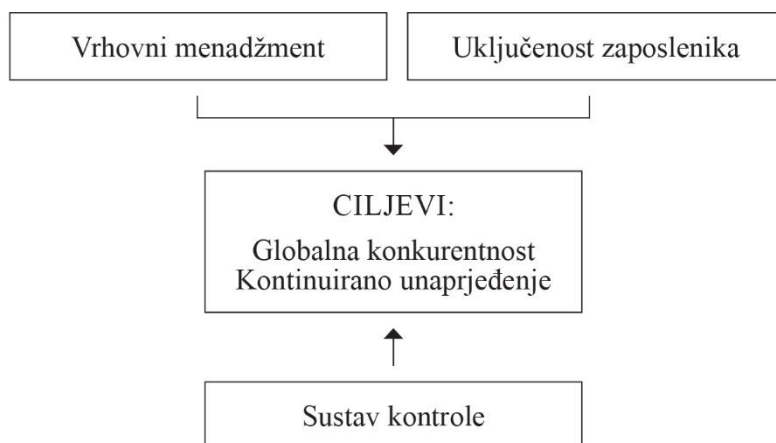
³⁴ Agrawal, S.P., Mehra, S., Siegel, P.H. (1998.) Cost Management System: An Operational Overview. Managerial Finance. Vol. 24, No. 1., United Kingdom: MCB UP Ltd, str. 60.

³⁵ Ronald W. Hilton, Michael W. Maher, Frank H. Selto (2000.) Cost Man for Business Decisions. International Edition. Boston: Irwin & McGraw-Hill, str. 1.

4.1. Upravljanje troškovima

Glavnim ciljem upravljanja troškovima poslovanja nameće se ostvarenje dugoročne koristi od nastalog troška ili ostvarenje određenog cilja poslovanja uz što niže troškove bez dugoročnih negativnih posljedica na rezultat poslovanja i konkurentsku poziciju.

Kako financijska nestabilnost ne bi bila slučaj, uvođenje sustava upravljanja troškovima zahtijeva potpunu posvećenost poduzeća, sve od vrhovnog menadžmenta do uključenosti zaposlenika na svim hijerarhijskim razinama i uvođenja sustava kontrole učinkovitosti koji će pomoći unaprijediti aktivnosti koje rezultiraju dodanom vrijednosti, a smanjiti one koje tome ne doprinose.³⁶ Potrošačka vrijednost može se definirati kao odstupanje od dobivene ukupne korisnosti i tržišne vrijednosti proizvoda ili usluge.



Slika 6: Sustav upravljanja troškovima

Izvor: Agrawal, S.P., Mehra, S., Siegel, P.H. (1998.) Cost Management System: An Operational Overview. Managerial Finance, Vol. 24, No. 1, str. 61.

Na slici 6 navedeni su elementi sustava upravljanja troškovima poduzeća. Upravljanje troškovima poslovanja temelji na se proaktivnom stavu, jer stoji pretpostavka da su svi troškovi proizvoda i usluga rezultat odluka donesenih od menadžmenta. Upravo zato

³⁶ Agrawal, S.P., Mehra, S., Siegel, P.H. (1998.) Cost Management System: An Operational Overview. Managerial Finance. Vol. 24, No. 1., United Kingdom: MCB UP Ltd, str. 60.

menadžeri koji upravljaju troškovima ne bilježe samo troškove već su aktivni partneri u donošenju odluka o razvijanju i unaprjeđenju proizvoda i usluga te reduciranju troškova. Njihove se odluke najčešće temelje na informacijama o dinamici troškova i odnose se na ocjenjivanje uklapanja pojedinih aktivnosti u prihvatljive troškovne okvire. Glavni alat za upravljanje troškovima poslovanja su financijski izvještaji i financijski pokazatelji.

4.2. Organizacija troškovnog računovodstva

Upravljanje troškovima je dio menadžerskog računovodstva, a uključuje:

- a) planiranje,
- b) evidenciju,
- c) analizu,
- d) kontrolu i
- e) organizaciju poslova

4.2.1. Planiranje troškova

Planiranje troškova obuhvaća projekcije troškova koji se očekuju, a bit će iskazani u novčanim jedinicama kojima će se zahvatiti dio ili čak cjelokupno poslovanje subjekta. To je posebna vrsta obrade podataka u svezi s troškovima, a koja ima za cilj uspoređivanje ostvarenih s planiranim troškovima. Planiranje se radi na temelju prošlih događaja i pretpostavki za moguće buduće događaje. Poslovni subjekti vode poslovne knjige po načelu dvojnog knjigovodstva. To znači da svaka stavka mora imati i svoju protustavku odnosno, da svaka knjižena poslovna promjena mora imati dugovnu i potražnu stranu. Prihvaćeno načelo je da lijeva strana konta uvijek duguje, a desna strana uvijek potražuje.³⁷ Početkom svake godine na kontima imovine, obveza i kapitala iskazuje se početno stanje na datum 1. siječnja. Nakon svake knjižene poslovne promjene moguće je dobiti uvid u stanje bilo kojeg konta imovine, obveza ili kapitala.³⁸ Potrebna

³⁷ Gulin, D. (2006.) Računovodstvo trgovačkih društava uz primjenu MSFI/MRS i poreznih propisa. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 51

³⁸ Ibidem, str. 57

je osnova na temelju koje će se događaji unositi u poslovne knjige a to su već ranije spomenute knjigovodstvene isprave.

4.2.2. Evidencija troškova

Evidencija troškova temelji se na unosima u dnevnik knjigovodstvene promjene slijedom nastanka. Poslovne knjige se sastoje od glavne knjige, dnevnika te pomoćnih evidencija.³⁹

- a) *Glavna knjiga* je sustavna knjigovodstvena evidencija koja se vodi zbog promjena koje su nastale u vezi sa uspješnosti poslovanja ili financijskim položajem, a pomoćne knjige se vode radi detaljnijeg prikaza imovine, obveza, prihoda i rashoda.
- b) U *dnevnik* se upisuju poslovni događaji na temelju dvojnog knjigovodstva i kronološkim slijedom. Da bi podaci unutar dnevnika bili točni, dugovna i potražna strana odnosno, lijeva i desna strana dnevnika moraju biti jednake. Ova evidencija ujedno služi i kao kontrola i na lakši način se uočavaju pogreške ako je došlo do njih.⁴⁰ Na kontima glavne knjige osigurani su svi podaci koji su bitni za prijenos u financijske izvještaje odnosno, u bilancu, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjeni glavnice te izvještaj o novčanim tokovima. Na taj način je definirana sveobuhvatnost glavne knjige.⁴¹ Dakle, dnevnik je poslovna knjiga u koju se knjigovodstvene promjene nastale u određenom izvještajnom razdoblju unose kronološki. Svako unošenje u dnevnik mora imati redni broj ili identifikacijsku oznaku, te sadržavati podatke na temelju kojih se određeno knjiženje pri nadzoru može povezati sa odgovornom osobom koja je kontrolirala knjigovodstvenu ispravu⁴².
- c) *Pomoćne knjige* sadrže analitičke evidencije, a vode se zasebno. U slučaju da se odnosi na imovinu u materijalnom obliku potrebno je iskazivanje novčanih iznosa i

³⁹ Zakon o računovodstvu (2016.) URL: <http://www.zakon.hr/z/118/Zakon-o-ra%C4%8Dunovodstvu> (pristupljeno 05.02.2017.)

⁴⁰ Gulin, D. (2006.) Računovodstvo trgovačkih društava uz primjenu MSFI/MRS i poreznih propisa. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 62

⁴¹ Ibidem, str. 59

⁴² Zakon o računovodstvu (2016.) URL: <http://www.zakon.hr/z/118/Zakon-o-ra%C4%8Dunovodstvu> (pristupljeno 05.02.2017.)

količina. Ako se koriste pomoćne knjige, poduzetnik je dužan ažurno prenositi proknjižene promjene ili njihove sažetke u glavnu knjigu.⁴³

Troškove u proizvodnji pratit će se putem analitičke evidencije proizvodnje i gotovih proizvoda. Ta evidencija se još naziva i pogonsko računovodstvo i to je najsloženija vrste evidencije. Složena je zbog obračuna proizvodnje koja uključuje razvrstavanje i evidenciju troškova u razredu 4 prema prirodnim vrstama, evidenciju po mjestima troškova, po nositeljima troškova pomoću različitih metoda kalkulacije te obračun dovršene i nedovršene proizvodnje.⁴⁴ U slučaju proizvodnje, a po završetku tog procesa, nastali su gotovi proizvodi koji se šalju na skladište gotovih proizvoda do trenutka prodaje. Svi troškovi nastali u poslovanju knjiže se u financijskom knjigovodstvu, a troškovi nastali u procesu proizvodnje vode se u pogonskom, odnosno, analitičkom knjigovodstvu.

4.2.3. Analiza i kontrola troškova

Analiza i kontrola troškova također predstavljaju važnu stavku pri upravljanju troškovima. Na temelju podataka koji proizlaze iz predračuna (planiranje) i obračuna (evidencija) troškova, moguće je ocjenjivati kretanje troškova po pojedinim dijelovima subjekta ili u subjektu kao cjelini, zatim utvrđivati ekonomske uzroke i posljedice što nastaju iz određenih odstupanja od planiranih troškova i drugo. Na taj način moguće je menadžmentu subjekta ukazivati na negativna kretanja, ali i predlaganje mjera kojima mogu djelovati na otklanjanje takvih kretanja.

4.2.4. Organizacija poslova

Od dobro postavljene organizacije poslova sve polazi, stoga tom dijelu upravljanja troškovima unutar menadžerskog računovodstva treba pokloniti punu pažnju. Što se organizacije svih dijelova upravljanja troškovima tiče, za očekivati je da će i rezultati biti povoljni.

⁴³ Ibidem

⁴⁴ Belak, V. (2009.) Računovodstvo proizvodnje. Zagreb: RRIF Plus, str. 91

Iako ostale stavke nisu zanemarive, poseban naglasak stavlja se upravo na planiranje, odnosno procjene budućih kretanja subjekta za što je moguće ostvariti i sveobuhvatnom analizom troškova. U tom smislu se izrađuju izvješća koja se usredotočuju na procjene rezultata koji se očekuju u budućim razdobljima. Menadžment utvrđuje sadržaj izvješća u svrhu kontrole troškova i prihoda, ili kontrole profitabilnosti određenog proizvoda, programa, ili segmenta. Neophodna je izrada plana troškova poslovanja u okviru cjelokupnog plana poslovanja – budžeta.

Osnovni ciljevi izrade plana troškova jesu:⁴⁵

- a) procjena i planiranje troškova proizvodnje,
- b) procjena i planiranje općih troškova,
- c) kalkulacija troškova i prodajne cijene,
- d) prognoza prodaje,
- e) raspored proizvodnje po jedinicama,
- f) utvrđivanje potrebnih kapaciteta,
- g) izrada plana dobitka/gubitka,

4.3. Upravljanje troškovima prema djelatnostima

Vidljivo je iz navedenog koliki obujam poslova uključuje upravljanje. Pretpostavka je da se oni koji upravljaju okruže sa stručnjacima različitih profila kako bi bili sigurni da će njihova poslovna odluka biti kvalitetna. U tom smislu logično bi bilo da se poslovi planiranja prepuste planeru, evidencije troškova računovođi, analiza i kontrola analitičaru, te organizacija planiranja, evidencije i analize troškova organizatoru. Osobe u izvršenju ovih zadataka moraju imati širi raspon znanja, iskustva i sposobnosti. Sve to je potrebno radi pribavljanja informacija menadžerima koje se koriste u planiranju i kontroli poslovnih aktivnosti i za donošenje menadžerskih odluka. Ovo vrijedi za sve djelatnosti koje ćemo detaljnije analizirati u nastavku.

⁴⁵ Belak, V. (1995.) Menadžersko računovodstvo. Zagreb: RRiF Plus, str. 178-182.

4.3.1. Obilježja upravljanja troškovima u proizvodnoj djelatnosti

Iako je tema ovoga diplomskog rada vezana za planiranje unutar korporacija, ipak je proizvodnja djelatnost ta od koje sve kreće, pa se sukladno tome njena uloga ne smije zanemariti. Po pitanju troškova, ova djelatnost je zamršenija od ostalih djelatnosti, pa je potrebno spomenuti barem ključne natuknice u provođenju upravljanja troškovima. Kao što je i logično, troškovi u proizvodnoj djelatnosti su najopsežniji i obuhvaćaju najveći segment troškova jer se protežu od samog početka proizvodnje – od nabave sirovina i materijala, pa sve do prodaje.

Osnovni zadaci analitike troškova proizvodnje sastoje se u sljedećem:⁴⁶

- a) prikupljanje podataka o vrstama nastalih troškova u svezi ulaganja u proizvodnju,
- b) razvrstavanje podataka o troškovima na mjesta nastanka i nositelje, tj. njihove uzročnike,
- c) izrada obračuna troškova uloženi u proizvodnju, te obračuna dovršene i nedovršene proizvodnje po pogonima i radnim nalogima,
- d) izrada kalkulacije cijena proizvodnje po elementima kalkulacije iz MRS-a 2 i po elementima druge metode obračuna prema zahtjevima menadžmenta,
- e) unos u radne naloge podataka o stvarnim troškovima, te analiza odstupanja od ciljnih troškova.

Troškovi proizvodnje ukupno se sastoje od direktnih troškova materijala i rada te općih troškova, koji čine veliki problem prilikom utvrđivanja jediničnog troška proizvoda. Razlog tome je što se kod općih troškova proizvodnje, za razliku od direktnih troškova, ne može direktno utvrditi veza nastanka s proizvodom koji uzrokuje njihov nastanak.

Opći troškovi proizvodnje mogu se također pratiti po prirodnim vrstama, mjestima troškova te prema nositeljima troška. Tako gledano mogu se primjerice podijeliti na trošak indirektnog materijala, trošak indirektnog rada, trošak električne energije, trošak pogonskog

⁴⁶ Gulin, D. i drugi, (2009.) Računovodstvo proizvodnje. II. Dopunjeno izdanje. Zagreb: RRIF plus, str. 161.

goriva, troškove tekućeg i investicijskog održavanja proizvodne opreme i pogona, troškove grijanja i tome slično.

Što se tiče mjesta nastanka troškova, u praksi se uobičajeno koristi funkcionalni kriterij koji mjesta dijeli na proizvodna i na neproizvodna mjesta troškova. Proizvodna mjesta troškova se dalje dijele na glavna i sporedna mjesta troškova, mjesta troškova neindustrijske djelatnosti i na mjesta troškova pomoćne djelatnosti, dok se neproizvodna mjesta troškova dijele na mjesta troškova nabavne djelatnosti, upravne djelatnosti i prodajne djelatnosti.⁴⁷

Da bi računovodstvo proizvodnje uspješno izvršavalo postavljene zadatke, logično je da mu i ostale analitičke evidencije u tome pomažu. Pomoć se sastoji u usklađivanju prikupljanja i obrade podataka o troškovima naročito s analitičkim evidencijama materijala, sitnog inventara, plaća i drugih. Na taj način jednom prikupljeni podaci služe i u drugim jedinicama računovodstva. Naravno, za efikasno računovodstvo pogona potrebni su i podaci iz drugih službi u poduzeću.

4.3.2. Obilježja upravljanja troškovima u uslužnoj djelatnosti

Što se uslužne djelatnosti tiče, nema velikih razlika u odnosu na proizvodnu djelatnost. To znači, da bi se moglo upravljati troškovima, menadžment pružatelja usluga mora uzeti u obzir sve specifičnosti uslužne djelatnosti kao takve, i tome podrediti svoje aktivnosti upravljanja. Usluge se inače mogu razvrstati kao proizvodne i neproizvodne. Kad se treba odrediti koji troškovi ulaze u troškove usluga, može se kazati da tu vrijede ista načela kao i za proizvodnju. To znači da u troškove pružatelja usluga treba uključiti: troškove direktnog materijala, trošak direktnog rada, troškove koji su slični troškovima proizvodne režije. Troškovi svake usluge se knjiže odvojeno, tj. u sustavu radnih naloga.

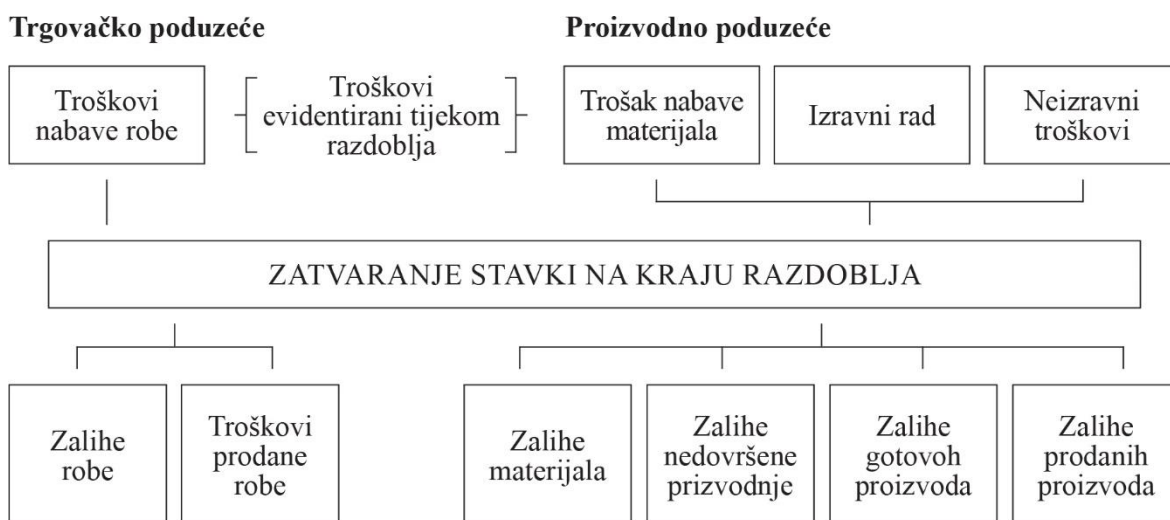
4.3.3. Obilježja upravljanja troškovima u trgovini

S obzirom da je trgovina vrlo značajna djelatnost u formiranju ukupnog društvenog bogatstva svake zemlje, nemalo je značenje i upoznavanje s potrebom upravljanja

⁴⁷ Gulin, D. i drugi, (2011) Upravljačko računovodstvo. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str.106-108

troškovima u trgovinskom poduzeću. Sve općenite elemente za upravljanje troškovima u proizvodnji (uslugama), vrijede i za trgovinu. Menadžeri i ovdje trebaju upravljati troškovima, a ne ići a priori na to da upravljati troškovima znači samo smanjivati troškove, bez obzira na sve okolnosti. Pretpostavka je da je svaki trošak nastao s određenim opravdanim ciljem, te ga ne treba tretirati kao nešto loše.

Kako bi se lakše spoznala obilježja upravljanja troškovima u trgovinskoj djelatnosti u odnosu na proizvodnu djelatnost, pomoći će slika 7.⁴⁸



Slika 7: Razlike između računovodstvenog sustava proizvodnog i trgovinskog poduzeća

Izvor: Vašićek, V., Žager, K., Žager, L., Maray, C.D.: Računovodstvo za neračunovođe. II izdanje. Zagreb: RIF, str. 77.

Dakle, iz svega navedenoga ponovo se može potvrditi kako je proces proizvodnje složeniji od procesa prodaje (trgovina), pa je samim tim logično očekivati da će i računovodstveno praćenje proizvodnje biti složenije od računovodstvenog praćenja trgovine. Iz slike 7 je vidljivo već na prvi pogled da je računovodstveni proces praćenja poslovanja trgovinskih poduzeća jednostavniji od računovodstvenog procesa praćenja poslovanja proizvodnih

⁴⁸ Vašićek, V., Žager K., Žager, L., Maray, C.D. (1997.) Računovodstvo za neračunovođe. II izdanje. Zagreb: RIF, str. 77.

poduzeća. Osnovna razlika sastoji se u tome da trgovina kupuje da bi dalje prodavala, a proizvodna poduzeća kupuju materijalne i ljudske resurse, te njihovim trošenjem stvaraju gotove proizvode koji su namijenjeni prodaji.

Razmatranje troškova u trgovini ovisi i o tome radi li se o trgovini na veliko ili trgovini na malo. Tu se prije svega misli na trošak zaliha, koji u veleprodaji može biti iskazan po nabavnoj ili prodajnoj vrijednosti (s maržom), a u maloprodaji isključivo po maloprodajnoj vrijednosti (prodajna vrijednost uvećana za uračunani PDV u prodajnoj vrijednosti).

Mjesta troškova u trgovinskom poduzeću su vrlo razgranata, pa je umijeće od strane menadžmenta postizanje optimalnih troškova. Praćenjem troškova po mjestima menadžmenta u isto vrijeme kontrolira i rad osoba koje rukuju robom (po skladištima, prodavaonicama, ili u administraciji).

4.4. Modeli upravljanja troškovima proizvodnje

Modeli upravljanja troškovima razvijali su se ovisno o potrebama subjekata kako bi riješili pitanja naraslih troškova, posebno zbog diversifikacije proizvodnje i decentralizirane organizacije. Modeli upravljanja troškovima koji u upravljanje uključuju kvalitativne i kvantitativne elemente, zasnovani su na zasebnoj disciplini „Total Quality Management“. Oni su otišli najdalje od svih ostalih modela, jer se temelje na upravljanju ukupnih troškova, te uključuju i: statističku kontrolu kvalitete, dobrobit kupca ili mušterije, održavanje ukupne proizvodnosti, vrijeme i kriterije isporuka proizvoda, život proizvoda i sl. Stoga, dolje navedeni modeli su primjenjivi na sve vrste djelatnosti, naravno ovisno o potrebama poduzeća.

Najčešći modeli upravljanja troškovima koji se susreću u praksi su:⁴⁹

4.4.1. Model tradicionalnog upravljanja troškovima

Model tradicionalnog upravljanja proizvodnim troškovima (Traditional Product Costing) se koristi kod razgraničavanja troškova poduzeća. U ovom modelu obuhvaćaju se troškovi

⁴⁹ Belak, V. (1995.) Menadžersko računovodstvo. Zagreb: RRiF Plus, str. 132-137.

izravnog materijala i izravnog rada, a troškovi režije se priključuju izravnim troškovima. Tradicionalni model upravljanja proizvodnim troškovima daje odgovor na pitanje gdje trošak nastaje. Ovakav model je bio moguć u uvjetima proizvodnje manjeg broja proizvoda. Model ima svoje prednosti i nedostatke koji su u svezi s rasporedom troškova proizvodne režije.

Prednosti: jednostavnost primjene i primjena u uvjetima kad se ne zahtijeva značajnija točnost rasporeda troškova proizvodne režije.

Nedostaci: što se rasporeda troškova proizvodne režije tiče, u uvjetima kad je udio direktnog rada u ukupnim troškovima neznatan, postavlja se pitanje je li to ispravan kriterij za raspored. U današnjoj situaciji razvoja tehnike i tehnologije, upravo taj kriterij i postaje zanemariv, pa je to ujedno i osnovni nedostatak ovog modela.

4.4.2. Modeli upravljanja troškovima utemeljeni na procesu

Modeli upravljanja troškovima utemeljeni na procesu (Process Based Costing) za razliku od prethodnog tradicionalnog modela upravljanja troškovima proizvodnje, direktni troškovi rada i direktni troškovi materijala prate se po fazama proizvodnje. U ovom slučaju, troškovi proizvodne režije raspoređuju se po svakoj fazi proizvodnje primjenom određenog „ključa“ za raspored. Ovaj model daje odgovor na pitanje zašto trošak nastaje.

Prednosti: osigurava osnovicu za razumijevanje obrasca ponašanja troškova i analizu ciklusa proizvodnje u dužem vremenskom razdoblju. Nedostatak modela je ograničena upotreba.

4.4.3. Modeli upravljanja troškovima utemeljeni na aktivnostima

Modeli upravljanja troškovima utemeljeni na aktivnostima (Activity Based Costing) danas su vrlo popularni, a baziraju se na metodologiji koja vrednuje troškove i performanse aktivnosti, resursa i troškovnih objekata. Troškovi se promatraju prema troškovnim centrima. Korištenje ovog modela zahtijeva i poznavanje određene terminologije. Resursi – plaće i materijal, se priključuju aktivnostima – poslovanje unutar poduzeća, na temelju opsega korištenja pri realizaciji troškovnih objekata – proizvoda.

Prednosti: izuzetan model za upravljanje troškovima u poduzećima koja su organizirana po centrima odgovornosti. Nedostatak modela je posebna terminologija koja u drugi plan stavlja

stvarne ciljeve koje čini davanje točnijih informacija o proizvodnim troškovima. Problemi postoje i oko identificiranja aktivnosti, definiranja troškovnih indikatora i indikatora aktivnosti.

4.4.4. Modeli upravljanja troškovima utemeljeni na integraciji pristupa proces/aktivnosti

Modeli upravljanja troškovima utemeljeni na integraciji pristupa proces/aktivnosti nastali su iz razloga otklanjanja nedostataka modela upravljanja troškovima utemeljenim na procesu i modela utemeljenih na aktivnostima.

Otklanjanjem nedostataka navedenih modela te njihovom kombinacijom uočava se tendencija upravljanja ukupnim troškovima poduzeća, a ne samo proizvodnim. Svi navedeni modeli razmatraju upravljanje troškova proizvodnje, dakle onih koji su u direktnoj vezi s proizvodnjom određenog proizvoda, dok se ostali troškovi – uprave, prodaje, na primjer ne obuhvaćaju.

4.4.5. Ostali modeli upravljanja troškovima

Nešto manje korišteni modeli upravljanja troškovima u praksi su sljedeći:⁵⁰

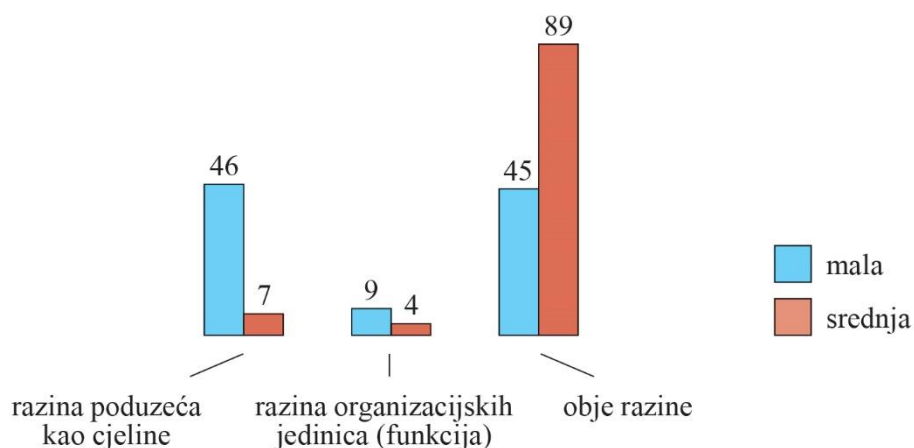
- a) Model ciljnih troškova (TC) obuhvaća i sustavno mjeri troškove uključene u proizvod ili uslugu. Za ovaj model važno je dobro poznavati i razumijevati postojeću strukturu troškova. Daje odgovor na pitanja koliki troškovi smiju biti.
- b) Budžetiranje temeljeno na aktivnostima (ABB) je model koji polazi od utvrđivanja zahtjeva, a ne utvrđivanja troškova. Po izradi početnih kalkulacija ova metoda analizira troškove koji proizlaze iz korištenja materijalnih resursa i ljudskih potencijala. Stoga je ova metoda pogodna menadžmentu za donošenje odluka o razini raspoloživih kapaciteta organizacije.
- c) Model bilance postignuća (BSC) se temelji na spoznaji o nedostacima postupaka uravnoteženja troškova u četiri osnovne perspektive: financijska perspektiva, perspektiva kupaca, perspektiva internog poslovnog procesa, perspektiva usavršavanja i rasta broj zaposlenih. Ovaj model usmjeren je na uspješnost.

⁵⁰ Drljača, M. (2004) Metode upravljanja troškovima. Raspoloživo na: kvaliteta.inet.hr/t_Metode_%20Drljaca.pdf (pristupljeno 11.9.2016.)

- d) Model „Kaizen“ troškova (KC) je oblikovan u japanskim poduzećima, ponajprije u automobilske industriji. Suština ovog modela je u kontinuiranom smanjivanju troškova tijekom odvijanja procesa proizvodnje primjenom postupaka. Ovaj model polazi od pretpostavke da se sve uvijek može napraviti bolje.
- e) Analiza vrijednosti (VE) je model koji polazi od pretpostavke timskog rješavanja konkretnog problema primjenom funkcijske analize. To je postupak kojim se nastoji djelovati na kontinuirano smanjivanje troškova.
- f) Model upravljanja troškovima kvalitete (QCM) se svodi na prepoznavanje, utvrđivanje i optimizaciju troškova kvalitete kod strukturnog elementa ukupnih troškova organizacije. Troškovi kvalitete su troškovi koji nastaju pri osiguravanju zadovoljavajuće kvalitete i zadobivanju povjerenja u nju, kao i gubici koji se trpe kada ona nije postignuta. Svrha rada na troškovima kvalitete je utvrđivanje neusklađenosti u poslovnim procesima kako bi se trajno otklonio uzrok njihova nastanka i poslovni procesi učinili pouzdanima.

4.4.6. Primjena modela upravljanja troškovima

Iz pregleda svih modela vidljivo je da se razvojem nekih od njih daje značajan doprinos teoriji upravljanja troškovima. Koliko je praktično značenje tih modela, pogotovo s aspekta primjene u hrvatskim poduzećima, vidljivo je u grafikonima 1 i 2 ispod.

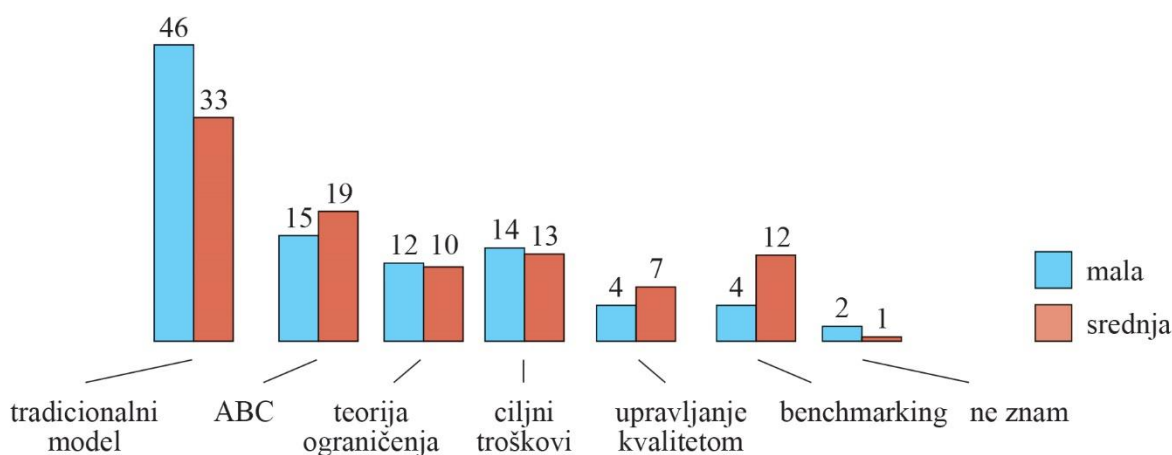


Grafikon 1: Razina praćenja troškova u malim i srednjim proizvodnim poduzećima (%)

Izvor: Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu (2009.) godina 7. br.1

(Raspoloživo na <http://www.efzg.unizg.hr/default.aspx?id=6006>) (stranica posjećena 31.01.2017.)

Iz navedenog grafikona evidentno je kako u praksi svako poduzeće koje korištenjem modela upravljanja troškovima želi postići određene konkurentske prednosti na tržištu, treba troškove pratiti na svim razinama, i organizacijskim i poduzeća kao cjeline (grafikon 1). Rezultati istraživanja pokazali su da mala poduzeća troškove većinom prate na razini poduzeća i na svim razinama u poduzeću, dok je vrlo rijetka situacija da se troškovi prate samo na razinama funkcijskih jedinica. Kod srednjih proizvodnih poduzeća zastupljenost praćenja troškova na svim razinama u poduzeću još je značajnija.⁵¹



Grafikon 2: Poznavanje modela upravljanja troškovima od strane malih i srednjih poduzetnika u proizvodnoj djelatnosti (%)

Izvor: Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu (2009.) godina 7. br.1

(Raspoloživo na <http://www.efzg.unizg.hr/default.aspx?id=6006>) (stranica posjećena 31.01.2017.)

Mali poduzetnici najbolje poznaju tradicionalni model upravljanja troškovima. (grafikon 2). Iako na prvi pogled izgleda da su hrvatski mali poduzetnici vrlo dobro upoznati s različitim modelima upravljanja troškovima, detaljnija analiza pokazuje da pola ispitanika poznaje samo jedan model upravljanja troškovima.

Srednji poduzetnici također najbolje poznaju tradicionalni model upravljanja troškovima, ali za razliku od malih poduzetnika, različite suvremene modele pozna njih čak 65%. Detaljnija

⁵¹ Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, godina 7, br.1, (2009.) (Raspoloživo na <http://www.efzg.unizg.hr/default.aspx?id=6006>) (stranica posjećena 31.01.2017.)

analiza pokazuje da je većina srednjih proizvodnih poduzeća upoznato samo s jednim modelom upravljanja troškovima, a da je čak u 91% slučajeva to tradicionalni model.⁵²

4.5. Praksa upravljanja troškovima u poslovnim subjektima

Financijsko i upravljačko računovodstvo prate troškove i pripremaju informacije krajnjim korisnicima – menadžerima poduzeća u svrhu kvalitetnog poslovnog odlučivanja. Financijsko računovodstvo prati troškove po prirodnim vrstama, što se osigurava kroz razradu troškova u kontnom planu. Razradom kontnog plana obavlja se ustroj glavne knjige, za što je u računovodstvu poduzeća potrebno najprije odlučiti sljedeće:⁵³

- a) evidentirati troškove samo u glavnoj knjizi (kod manjeg broja mjesta i nositelja troškova) ili i u internom računovodstvu pogona;
- b) odlučiti i o fakultativnoj upotrebi klase mjesta i nositelji troškova;
- c) uvažiti zahtjeve MRS-a 2 glede iskazivanja zaliha u financijskim izvješćima, zaliha gotovih proizvoda u bilanci, te rashoda razdoblja u računu dobitka i gubitka;
- d) uvažiti i zahtjeve menadžmenta za informacijama, pored usvojenih zahtjeva MRS-a 2, važnim za odlučivanje i kontrolu troškova i dr.

Neki od ranije spomenutih modela primjenjivi su i u vođenju troškova korporacije, a to uvelike ovisi o kojoj se djelatnosti radi. Svakako će korporacija koja ima svoje podružnice ili filijale, pratiti svoje troškove pojedino po mjestima nastanka. Takvim će poduzećima biti zanimljivo primijeniti model upravljanja troškovima utemeljen na aktivnostima.

⁵² Ibidem

⁵³ Habek, M. (1998.) Ustrojstvo poslovnih knjiga i evidencija troškova. Zagreb: RRiF-konzalting, str. 83-85.

4.6. Zablude oko evidentiranja praćenja troškova

Zbog nedovoljnog poznavanja problematike, početnih poteškoća, a i straha od rezultata, često se puta može javiti nesigurnost, a i podložnost određenim zabrudama oko evidentiranja i praćenja troškova kvalitete. Glavne su zablude slijedeće: ⁵⁴

- a) Evidentiranje i praćenje troškova je nepotrebno.

Ova zablude posljedica je nedovoljne educiranosti, ali može biti i posljedica subjektivnog stava kako sve savršeno funkcionira.

- b) Potrebno je mjeriti samo troškove zbog kvalitete

Iako bi i takav podatak bio koristan, ne treba zaboraviti da su troškovi za kvalitetu i troškovi zbog kvalitete u kauzalitetu. Osim toga, oba su nam podatka potrebna zbog izračuna pokazatelja kvalitete.

- c) Svrha evidentiranja i praćenja troškova je pronalaženje i kažnjavanje krivaca.

Ovaj strah je neopravdan jer prava svrha rada na troškovima je: stvarno praćenje njihovog kretanja, pronalaženje glavnih izvora troškova kvalitete, utvrđivanje njihove povezanosti s ostalim troškovima, stalno provođenje obrade i analiza, optimalizacija troškova kvalitete, izravno i neizravno optimizacije svih aktivnosti za kvalitetu i stalno poboljšanje kvalitete organizacije i sustava u cjelini.⁵⁵

- d) Troškovi su vezani samo za službu kvalitete.

Služba kvalitete ravnopravna je organizacijska cjelina ukupne organizacije. Kroz svoje djelovanje i ona proizvodi troškove kvalitete kao i ostale organizacijske jedinice. U procesnom pristupu neki od procesa odvijaju se dijelom i u službi kvalitete. Jedina bitna razlika, u ovom kontekstu, u odnosu na ostale organizacijske

⁵⁴ Drljača, M. (2001.) Zbornik radova 3. hrvatske konferencije o kvaliteti Kvaliteta budućnost Hrvatske. Hrvatsko društvo za kvalitetu i Infomart. Zagreb-Cavtat, str. 20-25.

⁵⁵ Ibidem

cjeline je u tome što je kod evidentiranja i praćenja troškova kvalitete, po definiciji, služba kvalitete više involvirana.

- e) Troškovi se vežu ili pretežito vežu samo uz proizvodnju.

Nužno je voditi računa da troškovi nastaju na raznim mjestima troška i sadržani su u raznim vrstama troškova.

- f) Rad na troškovima dodatno je opterećenje zaposlenih.

Ovakvo shvaćanje karakteristično je za organizacije niskog stupnja svjesnosti o kvaliteti. Dodatni naponi uloženi u rad na troškovima kvalitete trebao bi rezultirati višestrukom koristi za cijelu organizaciju.

- g) Strah od nesavršenosti.

Iako treba težiti što točnijem evidentiranju i praćenju troškova kvalitete, ne treba robovati savršenstvu. Lociranje i evidentiranje troškova kvalitete već je dovoljno jasan signal da se moraju poduzeti određene mjere.

- h) Sustav evidentiranja i praćenja troškova vlastiti je sustav službe kvalitete.

Sustav evidentiranja i praćenja troškova kvalitete treba biti sustav cijele organizacije, a služba kvalitete, po definiciji, samo je više involvirana u rad na sustavu.

- i) Viša razina kvalitete povlači za sobom i više troškove.

Iako tradicionalno još i danas dosta je rašireno shvaćanje kako bolja kvaliteta više košta, što neopravdano odvlači pažnju od mogućnosti da se većom kvalitetom ostvaruju povoljniji poslovni rezultati, za što danas postoji potvrda u brojnim praktičnim primjerima.

- j) Sustav evidentiranja i praćenja troškova pokreće se u računovodstvu i njemu prepušta. Sustav se odnosi na cijelu organizaciju, a računovodstvo je intenzivnije involvirano u sve pore sustava.

5. TEMELJ POSLOVNOG ODLUČIVNJA

U današnjim brzim promjenama uvjeta proizvodnje zbog tehničko-tehnološkog razvoja, između ostalog, menadžment poslovnog subjekta mora donijeti mnoge strateške odluke koje se tiču troškova. Prije odlučivanja trebalo bi odgovoriti na nekoliko važnih pitanja vezano za troškove, a to su:⁵⁶

- a) Koliki su stvarni ukupni troškovi svakog proizvoda ili usluge?
- b) Što uzrokuje troškove i moraju li oni biti tako visoki?
- c) Što uraditi da se troškovi smanje ili zadrže u prihvatljivim granicama?
- d) Kakve efekte izazivaju troškovi na ukupan rezultat subjekata?
- e) Koji menadžeri su odgovorni za troškove i kako ih motivirati na upravljanje troškovima? itd.

Iz pitanja proizlazi da je temeljna odluka na koju proizvodni subjekt nailazi: koliko dobara proizvesti i koliko rada, kapitala i drugih sredstava ili faktora upotrijebiti da bi se ta proizvodnja najefikasnije provela i ostvarili maksimalni profiti?

Da bi se moglo odgovoriti na ta pitanja, menadžment zahtijeva tehničke i tehnološke podatke o proizvodnim mogućnostima kao i ekonomske podatke o cijenama faktora i proizvoda. Naravno, do mnogih podataka i informacija menadžment će doći korištenjem usluga računovodstva, i to posebno troškovnog i menadžerskog računovodstva. Na sva pitanja koje menadžment postavlja prije donošenja važnih odluka, odgovore će dati financijski izvještaji i financijski pokazatelji.

5.1. Proces poslovnog odlučivanja

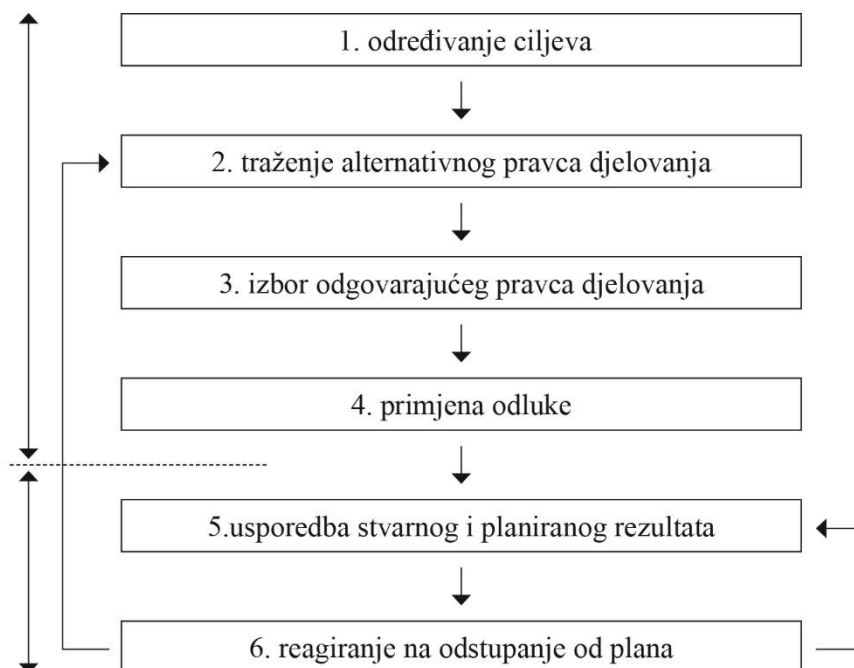
Proces poslovnog odlučivanja u poslovnim subjektima zahtijeva od upravljačkog računovodstva informacije koje se odnose na:⁵⁷

⁵⁶ Belak, V. (1995.) Menadžersko računovodstvo. Zagreb: RRiF Plus, str. 132.

⁵⁷ Drury C., (2009.) Management Accounting for Business. Fourth Edition. Cengage Learning. United Kingdom: EMEA. Adover Hampshire, str. 16.

- a) troškove i njihovu alokaciju na proizvode a posebno alokaciju indirektnih troškova,
- b) relevantne informacije koje su temelj menadžmentu za bolje poslovne odluke i
- c) informacije za potrebe planiranja i kontrole te mjerenja uspjeha poslovnih subjekata.

Poslovno odlučivanje obuhvaća aktivnosti planiranja i kontrole. Osnovni uvjet razumijevanja funkcije upravljačkog računovodstva je razumijevanje procesa poslovnog odlučivanja. Ovaj proces najčešće se prezentira slijedećim modelom:⁵⁸



Slika 8: Proces poslovnog odlučivanja

Izvor: Drury C., (2009.) Management Accounting for Business. Fourth Edition. Cengage Learning
United Kingdom: EMEA Adover Hampshire, str. 16.

Na slici 8 ilustriran je osnovni model procesa poslovnog odlučivanja kako profitnih subjekata, tako i neprofitnih organizacija. Prva četiri koraka modela poslovnog odlučivanja odnose se na fazu planiranja a zadnja dva koraka u procesu odlučivanja odnose se na fazu

⁵⁸ Ibidem, str. 6.

kontrole. Polazište procesa poslovnog odlučivanja je faza planiranja koja ima 4 osnovna koraka:⁵⁹

1. *Određivanje ciljeva organizacije* – najčešći ciljevi kompanija jesu maksimiziranje dobiti ili maksimiziranje vrijednosti tvrtke (tržišna kapitalizacija). Neki subjekti kao cilj postavljaju zadovoljavajuću dobit kao prioritet umjesto njenog maksimiziranja. Razlog postavljanja cilja kao što je maksimiziranje dobiti značilo bi da:
 - a) nijedan drugi cilj vjerojatno nije primjenjiv odnosno ne može biti mjera sposobnosti organizacije u budućnosti i
 - b) također nije vjerojatno da će se u budućnosti ostvariti cilj kao što je maksimiziranje dobiti ali postavljanjem ovog cilja postavlja se načelo koje treba postići a ujedno da kompanija stalno uči kako povećati dobit.

Ciljeve koji se pritom definiraju potrebno je izraziti u jasnim financijskim terminima te napraviti takav odabir ciljeva koji se međusobno isključuju. Ciljevi koji se definiraju u procesu odlučivanja moraju biti sukladni temeljnim strateškim ciljevima poduzeća.

U praksi se često radi o višestrukim međusobno ovisnim ciljevima koje je potrebno dovesti u vezu, pri čemu je neke ciljeve potrebno fiksirati, ili im odrediti donju granicu, dok će drugi varirati ovisno o relevantnim uvjetima. Npr. kao cilj se može postaviti maksimalizacija opsega prodaje pod uvjetom da povrat na uloženi kapital bude 15% ili više.

2. *Traženje alternativnog pravca djelovanja* znači stalno traženje mogućih ili potencijalnih postupaka ili strategija kako će se postavljeni cilj najbolje ostvariti. Menadžment kompanije mora se fokusirati na postojeći proizvodni program, tržište proizvoda i svoj udjel na tržištu kako bi poduzeo sve korake i postupke kojima će poboljšati svoj udjel na tržištu i dobit.

Razmatranje alternativa obuhvaća predviđanje mogućih događaja i određivanje alternativa koje bi mogle doći u obzir, pri čemu je potrebno voditi računa o tome kako bi se navedeni

⁵⁹ Ibidem, str. 7.

događaji mogli razvijati u budućnosti. Zato neke alternative koje izgledaju prihvatljive u sadašnjosti treba razmotriti s aspekta moguće promjene uvjeta u budućnosti.

3. *Izbor odgovarajućeg pravca djelovanja* znači da se od ponuđenih mogućnosti i alternativa bira jedna na temelju raspoloživih informacija o rastu prodaje i tržišnog udjela kompanije. Bira se ona alternativa koja najbolje realizira postavljeni cilj u skladu s raspoloživim informacijama i procjenama. Funkcija upravljačkog računovodstva je osigurati informacije koje će olakšati odluku o alternativnom postupku djelovanja.

Donošenje poslovnih odluka na temelju informacija o kretanju troškova i njihovom odnosu prema prihodima predstavlja primjenu teorije odlučivanja u praksi poduzeća. Teorija i praksa odlučivanja u donošenju poslovnih odluka razvijaju različite smjerove aktivnosti koje menadžerima stoje na raspolaganju i koje se mogu kvantitativno izraziti. Cilj donošenja poslovnih odluka najčešće je usmjeren na maksimalizaciju ili minimalizaciju neke ekonomske kategorije. Donošenju poslovnih odluka na temelju informacija o kretanju troškova uglavnom prethodi odgovarajuća analiza koja se temelji na relevantnim informacijama. Za spomenutu analizu rezultata odabranih alternativa stoje na raspolaganju brojna pravila i modeli kao što su: upotreba vjerojatnosti u odlučivanju, CVP analiza, linearno programiranje, tehnike procjene investicija i slično.

4. *Primjena odluke*- kada je izabran alternativni postupak djelovanja on se mora provesti ili implementirati u organizaciji kao dio plana koji se razvija na kratkoročnoj i dugoročnoj osnovi. Implementacija odluke najbolje se realizira putem master plana ili poslovnog plana koji objedinjava operativni plan i financijski plan. Operativni plan obično počinje planom prihoda a završava planskim izvještajem o dobiti. Financijski plan sastoji se od nekoliko planova i to od kapitalnog proračuna, novčanog proračuna i planske bilance.
5. i 6. *Usporedba ostvarenog i planiranog rezultata i poduzimanje korektivnih aktivnosti* – predstavlja proces kontrole koji se sastoji od mjerenja odstupanja, izvještavanja o odstupanjima i poduzimanja korektivnih aktivnosti u cilju eliminacije odstupanja. Povezivanje 6. i 2. koraka modela (sl. 8) ukazuje da se plan mora mijenjati jer ako nije ostvariv u planskom roku, tada se moraju razmotriti i mijenjati alternativni postupci djelovanja odnosno metode ostvarivanja ciljeva. Povezivanje 6. i 4. koraka ukazuje na mogućnost promjene odluka o ciljevima a time i na promjenu svih elemenata plana.

5.2. Financijski izvještaji

Financijski izvještaji su bitan segment poslovanja poduzeća. Pripremljeni su sukladno računovodstvenim propisima važećim u Republici Hrvatskoj. Računovodstveni propisi u Republici Hrvatskoj primjenjuju se uz odredbe Zakona o računovodstvu (ZOR), te se sastavljaju i prezentiraju godišnji financijski izvještaji primjenom Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (MSFI) primjenjivim u Europskoj uniji.

Svrha financijskih izvještaja kao svojevrsnih otuputa procesa računovodstva jest da točno prezentiraju financijski položaj tvrtke, financijsku uspješnost i uspješnost same tvrtke i novčane tokove. Svrha procesa računovodstvo u tvrtkama je ostvarenje unaprijed postavljenih ciljeva koji su planirani, a u vezi s bilježenjem poslovnih događaja tvrtke, osigurati informacije o prihodima i rashodima tvrtke, novčanom tijeku i kapitalu.

Važnost analize financijskih izvještaja razmatra se u prvom redu s aspekta upravljanja poslovanjem i razvojem društva. Ona prethodi procesu upravljanja, ili preciznije, prethodi procesu planiranja koji čini sastavni dio upravljanja. Analiza financijskih izvještaja stvara informacijsku podlogu za potrebe upravljanja odnosno odlučivanja. Međutim, potrebno je voditi računa o tome da je pristup analize financijskih izvještaja parcijalan pristup koji, a iako obuhvaća vrlo bitne elemente za donošenje poslovne odluke, ipak ne obuhvaća cjelinu. Stoga je prilikom prosuđivanja značenja analize financijskih izvještaja potrebno voditi računa o tom njenom ograničenju.⁶⁰

Na početku svakog mjeseca, kontroling šalje izvještaje o poslovanju svake poslovne jedinice i na temelju tih izvještaja može se pouzdano vidjeti kakvi su bili njezini rezultati poslovanja. Potrebno je voditi računa o procjenama i planiranim veličinama prihoda, narudžbi i dobiti, odnosno treba paziti da stvarno stanje bude što bliže planiranom.

U slučaju da dolazi do velikih razlika, uloga kontrolinga je reagirati i savjetovati menadžment o potrebnim akcijama. Poslovni izvještaji namijenjeni internom menadžmentu

⁶⁰ Žager, K., Mamić Sačer, I., Sever Mališ, S., Žager, L. (2008.) Analiza financijskih izvještaja. Zagreb: Masmedia, str. 243

su iskazani u hrvatskim kunama (HRK), dok su izvještaji namijenjeni Grupi, odnosno vrhovnom menadžmentu u Zurichu iskazani u dolarima izračunanom po budžetskom tečaju kojeg svake godine određuje Grupa. Najčešće traženi financijski izvještaj u kojemu imamo generalnu predodžbu o troškovima je račun dobiti i gubitka, a primjer RDG-a prati tablica 2 poduzeća „X“ koja slijedi u nastavku.

RAČUN DOBITI I GUBITAKA	
Poslovni prihodi	2.500
Prihodi od prodaje u zemlji	2.500
Prihodi od prodaje u inozemstvu	0
Ostali poslovni prihodi	0
Financijski prihodi	20
Prihodi od kamata	0
Pozitivne tečajne razlike	20
Izvanredni prihodi	0
UKUPNI PRIHODI	2.520
Poslovni rashodi	905
Materijalni troškovi i troškovi prodane robe	750
Troškovi osoblja	105
Amortizacija	50
Ostali troškovi	0
Financijski rashodi	10
Rashodi od kamata	0
Negativne tečajne razlike	10
Izvanredni rashodi	0
UKUPNI RASHODI	915
Dobit/gubitak prije poreza	1605
Porez 20%	321
NETO DOBIT/GUBITAK	1.284

Tablica 2: Prikaz RDG izvještaja poduzeća „X“

Izvor: Autor

Iz priloženih podataka, vidljivo je kako je poduzeće „X“ ostvarilo neto dobit od 1.284 tisuća kuna. S obzirom da je prikaz vidljiv na godišnjoj razini, važno je uvijek uzeti u obzir i prethodno stanje od navedenog kako bi se imao bolji uvid u stvarno stanje i ukupno

poslovanje poduzeća. Analizu bilo kojeg izvještaja potrebno je gledati zadnjih nekoliko godina kako bi se kvalitetnije procijenio njezin financijski trend. Uz RDG uvijek je potrebno proučiti i bilancu kako bi mogli steći dojam o aktivni (dugotrajnoj i kratkotrajnoj imovini poduzeća) i pasivi (kapital i rezerve, te dugoročne i kratkoročne obveze poduzeća). Primjerice, poduzeće može imati veliku imovinu, a može zarađivati vrlo malo novaca i loše poslovati. Isto tako, poduzeće koje ima malo imovine može imati visoku dobit, te je iz toga razloga jako važno dobro upoznati oba izvještaja.

5.3. Financijski pokazatelji

Financijski pokazatelji su instrumenti analize poslovanja poduzeća koji pružaju različite informacije korisnicima, a vezani su za financijske izvještaje. Pokazatelje je potrebno formirati kako bi se poduzeću dala što bolja financijska podloga za donošenje određenih financijskih odluka. Važnost pojedinog tipa pokazatelja ovisi o odluci koja se želi donijeti. Menadžment poduzeća je zainteresiran za sve aspekte financijske analize jer se mora osigurati kratkoročna i dugoročna stabilnost poduzeća. Osim toga, mora se osigurati i profitabilnost poduzeća kako bi se mogle namiriti sve obveze, osigurati odgovarajuće naknade vlasnicima kao i odgovarajući dio zadržane dobiti kako bi se poduzeće moglo razvijati.⁶¹

Financijsko stanje poduzeća se može mjeriti i na način da se izračunavaju pojedinačni financijski pokazatelji. Pokazatelj je racionalni ili odnosni broj, što podrazumijeva da se jedna ekonomska veličina stavlja u odnos (dijeli) s drugom ekonomskom veličinom.⁶² Tablica broj 3 koja slijedi, prikazuje financijske pokazatelje i jednostavne izračune istih.

⁶¹ Žager, K., Mamić Sačer, I., Sever Mališ, S., Žager, L.(2008.) Analiza financijskih izvještaja. Zagreb: Masmedia, str. 243

⁶² Ibidem

POKAZATELJI LIKVIDNOSTI
Koeficijent trenutne likvidnosti ($> 0,1$) = novac / kratkoročne obveze
Koeficijent ubrzane likvidnosti (> 1) = novac + potraživanja / kratkoročne obveze
Koeficijent tekuće likvidnosti (> 2) = kratkotrajna imovina / kratkoročne obveze
Koeficijent financijske stabilnosti (< 1) = dugotrajna imovina / kapital + kratkoročne obveze
POKAZATELJI ZADUŽENOSTI
Koeficijent zaduženosti ($< 0,5$) = ukupne obveze / ukupna imovina
Koeficijent vlastitog financiranja = glavnica / ukupna imovina
Koeficijent financiranja (< 1) = ukupne obveze / glavnica
Faktor zaduženosti = ukupne obveze / zadržana dobit + amortizacija
Stupanj pokrića I = glavnica / dugotrajna imovina
Stupanj pokrića II = glavnica + dugoročne obveze / dugotrajna imovina
POKAZATELJI AKTIVNOSTI
Koeficijent obrta ukupne imovine = ukupni prihod / ukupna imovina
Koeficijent obrta kratkotrajne imovine = ukupni prihod / kratkotrajna imovina
Koeficijent obrta potraživanja = prihod od prodaje / potraživanja
Koeficijent naplate potraživanja u danima = $365 / \text{koeficijent obrta potraživanja}$
POKAZATELJI EKONOMIČNOSTI
Ekonomičnost ukupnog poslovanja (> 1) = ukupni prihod / ukupni rashod
Ekonomičnost poslovanja prodaje (> 1) = prihod od prodaje / rashod od prodaje
Ekonomičnost financiranja (> 1) = financijski prihodi / financijski rashodi
Ekonomičnost izvanrednih aktivnosti (> 1) = izvanredni prihodi / izvanredni rashodi
POKAZATELJI PROFITABILNOSTI
Neto marža profita = neto dobit + kamate / ukupni prihod
Bruto marža profita = dobit prije poreza + kamate / ukupni prihod
Neto rentabilnost imovine = neto dobit + kamate / ukupna imovina
Bruto rentabilnost imovine = dobit prije poreza + kamate / ukupna imovina
Rentabilnost vlastitog kapitala (glavnice) = neto dobit / vlastiti kapital (glavnica)

Tablica 3: Prikaz izračuna financijskih pokazatelja

Izvor: Žager K., Mamić Sačer I., Sever S., Žager L. (2008). Analiza financijskih izvještaja. Zagreb: Masmedia, str. 252.

5.4. Analiza točke pokrića

Analiza odnosa između troškova, opsega proizvodnje i dobitka (Cosf, Volume, Profit) razmatra odnose između troškova i dobitka pri različitim razinama aktivnosti (proizvodnje).⁶³ Naime, poznato je da promjene u visini i strukturi prihoda uvjetuju promjene u visini i strukturi troškova, kao i promjene u njihovim međuosobnostima, iz čega proizlazi i ostvarenje različitih dobitaka. CVP analiza polazi od pretpostavke da su prodajne cijene veće od varijabilnih troškova te da svako povećanje razine aktivnosti (količine proizvodnje) doprinosi pokriću fiksnih troškova i možebitnom ostvarivanju dobitka. Točka (razina aktivnosti) u kojoj su ukupni prihodi jednaki ukupnim troškovima, a dobitak jednak nuli, zove se točka pokrića ili Break Even Point te se, stoga, i CVP analiza često naziva analiza točke pokrića (Break Even Point Analysis).

Do točke pokrića, granični prinos sastoji se samo od fiksnih troškova. Nakon točke pokrića, granični prinos sadržava i odgovarajući dio dobitka.

Točka pokrića može se izraziti u količini i vrijednosti.

$$\text{Točka pokrića troškova (u količini)} = \text{Fiksni troškovi} / \text{Jedinični granični prinos}$$

$$\text{Točka pokrića troškova (u vrijednosti)} = \text{Fiksni troškovi} / \text{Stopa graničnog prinosa}$$

$$\text{Stopa graničnog prinosa} = (\text{Jedinični granični prinos} / \text{Jedinična prodajna cijena}) \times 100$$

$$\text{Točka pokrića troškova (u vrijednosti)} = (\text{Fiksni troškovi} / \text{Jedinični granični prinos}) \times \text{Jed. Pc}$$

Koristeći se podacima prethodnog primjera, točka pokrića proizvodnog procesa A i B, izražena u količini, jest sljedeća:

$$\text{Točka pokrića troškova za proces A} = 40.000 / 3 = 13.333 \text{ jedinice}$$

$$\text{Točka pokrića troškova za proces B} = 95.000 / 6 = 15.833 \text{ jedinice}$$

Proces B ima više fiksne troškove od procesa A i stoga je riskantniji. I viša točka pokrića troškova jedan je od indikatora rizika. Odabirom procesa A poduzeće može značajno

⁶³ Bačić L., Mance D. (2010.) RRIF: Analiza troškova proizvodnje. Zagreb: Revizija, računovodstvo i financije, br. XI, str. 174.

smanjiti razinu proizvodnje i razinu prodaje, a da još uvijek ne radi s gubitkom. Granica pokriva vrlo često iskazuje rizik i postavlja se kao granica sigurnosti.⁶⁴

5.5. Analiza troškova

Analiza obujma troškova provodi se kako bi se ocijenilo kreće li se suma ostvarenih troškova u predviđenim odnosno planiranim okvirima. Pritom se koriste sljedeći pokazatelji:




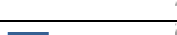


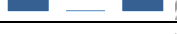






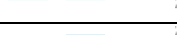







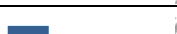
- a) Pokazatelj dinamike troškova = $\text{ostvoreni} / \text{planirani troškovi} \times 100$;
- b) Prosječni ukupni troškovi = $\text{ukupno ostvoreni troškovi} / \text{ukupan broj jedinica učinaka}$;
- c) Udio troškova u prihodima = $\text{ukupno ostvoreni troškovi} / \text{ukupan prihod} \times 100$;
- d) Fleksibilnost troškova = $\text{fiksni troškovi} / \text{ukupni troškovi} \times 100$.

Analiza strukture troškova provodi se kako bi se utvrdili razlozi odstupanja ostvarenih troškova od potrebnih troškova i radi mogućnosti za racionalizaciju. U tom smislu najčešće se troškovi dijele i analiziraju po: vrstama troškova, mjestima troškova, nositeljima i prema reakciji na promjene obujma poslovanja.

Iz sljedećeg primjera poduzeća „XY“ iz tablice 4., vidljiv je prikaz Računa dobiti i gubitka na uzastopne tri godine.

⁶⁴ Drury C., (2009.) Management Accounting for Business. Fourth Edition, Cengage Learning. United Kingdom: EMEA Adover Hampshire, str. 6.

Vrsta konta	2006.	2007.	2008.	Prikaz iznosa troškova u navedene tri godine prema vrsti konta
Utrošene sirovine i materijal	911.626	94.952	27.330	
Trošak sitnog inventara i auto guma	170.276	123.429	55.015	
Električna energija, grijanje	739.024	726.982	60.429	
Prijevozne usluge, ptt ostalo	954.982	1.100.860	11.454	
Usluge održavanja i zaštite (servis. Uslug.)	909.030	804.445	30.027	
Usluge reg prijev. Sredstava i troš. Dozvola	22.381	13.637	31.550	
Usluge zakupa - lizinga	606.170	520.319	207.542	
Usluge promidžbe, sponzora i troškovi sajмова	231.095	110.025	-	
Intelektualne i osobne usluge	841.008	931.069	6.808	
Komunalne usluge, odv.smeća i potr. Vode	280.505	435.450	34.011	
Vanjske usluge reprezentacije	83.453	101.769	-	
Ostale usluge - kontrole i održavanja	464.606	340.100	24.367	
Neto plaće i nadoknade	5.024.890	5.897.245	412.565	
Troškovi poreza iz plaća	998.780	1.008.676	68.761	
Troškovi socijalnog osiguranja	1.354.001	1.482.291	100.001	
Troškovi mirovinskog osiguranja	1.472.109	1.723.594	106.281	
Amortizacija materijalne imovine	3.048.198	4.870.913	474.897	
Vrijednosno usklađenje potraživanja	-	1.599.507	-	
Rezervacije otpremnine plaće i ostalo	-	150.000	-	
Rezerviranja transportne i temp. Razlike	99.660	-	-	
Dnevnice za službena putovanja i putni troškovi	39.643	29.361	-	
Naknade troš. Zaposlenika, darovi i potpore	684.164	722.594	8.200	
Naknade članovima uprave poduzeća	279.124	290.972	-	
Premije osiguranja	261.694	272.069	11.201	
Bankovne usluge, kartičari, platni promet	404.074	596.182	75.930	
Doprinosi, članarine i druga davanja	790.850	1.335.080	-	
Porezi koji ne ovise o dobitku i takse	152.300	223.375	120	
Troškovi prava korištenja	2.336.888	2.423.369	-	
Ostali materijalni troškovi	406.118	714.237	2.702	
Troškovi vrijednosnih papira	343.374	28.667	-	

Vrsta konta	2006.	2007.	2008.	Prikaz iznosa troškova u navedene tri godine prema vrsti konta
Trošak donacije i sponzorstva	159.914	1.394.691	-	
Nabavna vrijednost robe	577.080.155	645.518.861	8.137.235	
Trošak kala, rasipa, kvara i loma na robi, manjkovi	450.172	383.135	26.728	
Kazne, penali, nadoknade	40.849	-	-	
Rashodi iz posl. (kamata kol. Rab)	1.676.957	3.551.776	24.087	
Rashodi iz financijskih aktivnosti	2.070	1.182	1.858	
Naknada za korištenje cest. Zemljišta	-	-	13.430	
Ukupni rashodi	603.320.138	680.220.811	9.952.531	
Prihodi od prodaje usluga	658.275	797.602	1.232	
Prihodi od prodaje robe	598.539.883	674.981.613	9.071.580	
Prihod od trgov. Usluga	98.981	107.938	14.533	
Ostali prihodi od prod. Robe i ostal usluga	6.876	5.084	-	
Prihodi od viškova	62.930	77.581	1.370	
Prihodi od financijskih dobitaka	3.314.996	2.822.485	-	
Prihodi od ukidanja dugoročnih rezerviranja	572.452	448.448	-	
Prihod od napl. Por. Penal. Depoz. I sl.	9.479	49.699	- 1.216	
Prihodi od poslovnog najma (nekretnina)	123.744	178.635	-	
Ostali nespomenuti poslovni prihodi	792.687	1.275.998	-	
Prihodi od potpora hz za zapošljavanje	14.168	-	-	
Nivelacija cijena	-	-	- 31.740	
Ukupni prihodi	604.194.471	680.745.080	9.055.759	
Financijski rezultat	874.333	524.270	- 896.772	

Tablica 4: Račun dobiti i gubitka kompanije „XY“ uzastopne tri godine sa grafičkim prikazom

Izvor: Autor

U ovom primjeru radi se o poduzeću koje je u posljednjoj godini ostvarilo znatan pad prihoda i troškova, a razlog tome je planirana prodaja istoga. Poduzeće je kroz niz godina prošlo transformacije od samostalne privatne djelatnosti, preko stavljanja pod okrilje državne tvrtke prvo u 50%, pa u 100% vlasništvu iste. Često se mijenjalo vodstvo i struktura, a posljednjih godina bilo je jasno kako je poslovanje narušeno i kako je potrebno napraviti promjene. Stoga je navedeno poduzeće pod snažnim utjecajem političke situacije, preuzeto pod okrilje

multinacionalne kompanije. Prvih godina novog vlasništva, poduzeće je još djelovalo samostalno pod istim nazivom, a u četvrtoj godini vlasništva je izvršeno preuzimanje navedenog dioničkog društva.

Spomenuto poduzeće se može voditi kao tipičan primjer suženih mogućnosti planiranja upravo radi okolnosti u kojima se poduzeće nalazilo, no ipak je iznimka koja ne potvrđuje pravilo. U današnje vrijeme svakodnevnih, ekstremnih promjena potrebno je uzeti sve činjenice i okolnosti u kojima se određeno poduzeće nalazi. Planiranje troškova ne treba uzeti sa rezervom, već je u okvirima realnosti potrebno napraviti najbolji mogući plan koji neće kasnije znatno odstupati od stvarne situacije, a sve kako ne bi bilo nepredviđenih situacija i krivih odluka menadžmenta.

5.6. Odluke menadžmenta

U razmatranju prakse primjene upravljanja troškova u poslovnim subjektima potrebno je uzeti u obzir i jedno od temeljnih računovodstvenih načela a to je sučeljavanje prihoda i rashoda, te priznavanje ekonomskih promjena u trenutku nastanka. Odluke menadžmenta između ostaloga, uvelike ovise o ovim načelima.

Načelo sučeljavanja prihoda i rashoda (Matching principle) vezano je uz utvrđivanje rezultata poslovanja (dobitak/gubitak). Rezultat poslovanja se uvijek utvrđuje za određeno obračunsko razdoblje, zato je potrebno sučeliti prihode i rashode istog obračunskog razdoblja.

Načelo priznavanja ekonomskih promjena u trenutku nastanka ili načelo nastanka događaja (Accrual principle), zahtijeva da se prihodi i rashodi utvrđuju i priznaju u trenutku njihova nastanka, a ne naplate.

Suvremeni uvjeti poslovanja otežavaju procese donošenja odluka od menadžera i stvorili potrebu za sve većim brojem pouzdanih informacija. Upravo je razvoj informacijske tehnologije i poslovanja preko interneta omogućio poduzećima širom svijeta stjecanje informacija o proizvodima i tržišnim mogućnostima, usmjeravanje pozornosti na jedinstvene

snage, prilike i probleme te usluživanje potrošača bez obzira na njihovu lokaciju.⁶⁵ No osim organizacijskih resursa, donošenje odluke o upravljanju troškovima zahtjeva i stručnu kompetenciju nadležnog menadžera kao i posjedovanje specifičnih vještina (vidi tablicu 5).

POTREBNE VJEŠTINE I ORGANIZACIJSKI RESURSI	ORGANIZACIJSKI I IZVJEŠTAJNI ZAHTJEVI
Vještine upravljanja procesom	Čvrsta kontrola troškova
Intenzivan nadzor radne snage	Učestali i detaljni kontrolni izvještaji
Kapitalne investicije i osiguran pristup kapitalu	Strukturirana organizacija i politike
Dizajniranje proizvoda prilagođeno proizvodnji	Inicijative temeljene na udovoljavanju striktnih kvantitativnih ciljeva

Tablica 5: Karakteristike menadžera i organizacije u primjeni sustava upravljanja troškovima
Izvor: Blocher, E.J., Chen, K.H., Lin, T.W.,(2002.): Cost Management: A Strategic Emphasis, Second Edition, McGraw-Hill, Boston, str. 42.

Menadžeri moraju biti u mogućnosti utvrditi sve aktivnosti koje rezultiraju stvaranjem troškova i odrediti uzroke njihova nastanka. Isto tako trebaju znati koristiti svoje znanje u svrhu upravljanja troškovima i ostvarivanja ušteda, a sve to u kooperaciji s malim brojem suradnika kako ne bi porasli administrativni troškovi. Uključivanjem zaposlenika u sustav upravljanja troškovima, menadžeri koriste kreativne i sinergijske efekte svih zaposlenika u svrhu rješavanja nastalih problema.

Drugim riječima, cilj navedenog djelovanja je iskorištavanje resursa kao što su ideje zaposlenika, njihove kreativnosti i energije kako bi se riješili operativni problemi i osiguralo kontinuirano unaprjeđenje poslovanja poduzeća.⁶⁶

⁶⁵ Blocher, E.J., Chen, K.H., Lin, T.W., (2002.): Cost Management: A Strategic Emphasis. Second Edition. Boston, McGraw-Hill, str. 42.

⁶⁶ Agrawal, S.P., Mehra, S., Siegel, P.H. (1998.) Cost Management System: An Operational Overview. Managerial Finance. Vol. 24. No. 1. United Kingdom: MCB UP Ltd, str. 67.

5.7. Promjena konkurentskog okruženja

Poslovanje kompanija u zaštićenom konkurentskom okruženju osuđeno je na smanjenje efikasnosti, smanjenje kvalitete proizvoda i usluga, sporost u restrukturiranju i minimiziranju troškova što se sve negativno odražava na odnose s klijentima. Jačanje konkurentskog okruženja započinje 80-tih godina prošlog stoljeća ukidanjem različitih administrativnih zaštita i mogućnostima međunarodnih kompanija za dolazak na lokalna ili nacionalna tržišta.⁶⁷

Tada se događa i privatizacija kompanija koje su bile u većinskom državnom vlasništvu. Ukidanjem posebnih zaštita za državna poduzeća dolazi do restrukturiranja koja su fokusirana na odnos trošak, cijena i kvaliteta. Takve promjene konkurentskog okruženja navelo je kompanije da stalno razmišljaju i poboljšavaju svoju konkurentnost.

Isto tako, prihvaćeno je kako u cilju jačanja konkurentnosti moraju stalno podizati kvalitetu proizvoda i usluga uz stalno smanjenje troškova. Promjenom konkurentskog okruženja uspostavlja se čvrsta povezanost između troškova, cijena i kvalitete proizvoda i usluga. Najveći pomak u promjeni i unapređenju konkurentskog okruženja vidljiv je u servisnoj industriji koja ima veliki rast.⁶⁸

Za promjenu konkurentskog okruženja i jačanje konkurentnosti neophodne su informacije. Pri tome, informacije iz upravljačkog računovodstva na prvom su mjestu za menadžment koji zahtijeva stalno povećanje konkurentnosti.

5.8. Fokusiranje na zadovoljstvo klijenata

Da bi poslovni subjekti bili što konkurentniji na tržištima moraju se stalno prilagođavati svojim klijentima i stalnom zadovoljavati njihove potrebe. Klijenti uvijek teže stalnom povećanju razine usluga, kvalitete, pouzdanosti, isporuke i mogućnosti izbora novih proizvoda.

⁶⁷ Ibidem

⁶⁸ Ibidem

Ključna područja i čimbenici razvoja upravljačkog računovodstva jesu:⁶⁹

- a) Zadovoljavanje potrošača kao najvažniji prioritet,
- b) Glavni čimbenici uspjeha (kvaliteta, vrijeme i inovacije)
- c) Sveukupna analiza vrijednosnog lanca,
- d) Društvena odgovornost i korporativna etika,
- e) Stalna poboljšanja.

Odnos između navedenih područja o kojima ovisi perspektiva upravljačkog i troškovnog računovodstva može se ilustrirati na sljedeći način:⁷⁰



Slika 9: Fokusiranje na zadovoljstvo klijenata

Izvor: Deželjin J., Gulin D., Peršić M., Spajić F., Spremić I., (1998.) Troškovno i upravljačko računovodstvo. Zagreb: Hrvatska udruga računovodstvenih eksperata (HURE-HZRIF), str. 25-26.

Na slici broj 9 evidentno je kako je zadovoljavanje potreba potrošača važan čimbenik. Nije potrebno posebno isticati da su potrošači izuzetno važni za uspjeh poduzeća. Informacije sa svih strana upravo ukazuju i potvrđuju činjenicu da je najveći dio poduzeća orijentiran

⁶⁹ Deželjin J., Gulin D., Peršić M., Spajić F., Spremić I. (1998.) Troškovno i upravljačko računovodstvo. Zagreb: Hrvatska udruga računovodstvenih eksperata (HURE-HZRIF) str. 25. (prema Horngren CT., Datar S., Foster G., str. 6. i 7. Vidjeti još i Drury C., str. 10.-11.)

⁷⁰ Ibidem, str. 25.-26.

potrošačima i njihovom povećanju. Stoga informacije upravljačkog računovodstva trebaju biti usmjerene prema kvaliteti zadovoljavanja potrošača.

Postizanjem stalnog poboljšanja u svrhu zadovoljstva potrošača, poslovni subjekti se koriste tehnikama *benchmarkinga*. Ovom tehnikom se uspoređuju ključne aktivnosti s najboljom praksom unutar i izvan organizacije. *Benchmarking* ukazuje na aktivnosti koje treba unaprijediti u skladu s najboljom svjetskom praksom te s time još bolje zadovoljavati potrebe klijenata.⁷¹

Tradicionalni koncept računovodstva troškova ukazuje na metode akumuliranja i alociranja povijesnih troškova na jedinice proizvoda, usluga ili pojedine dijelove poduzeća radi procjene zaliha i obračuna dobiti.⁷² Danas je prevladao koncept prema kojemu je područje troškovnog računovodstva prošireno područje upravljačkog računovodstva s dijelom financijskog računovodstva, i to procjenom zaliha i obračunom proizvodnje.

5.9. Čimbenici uspjeha

Ova tema je od bitne važnosti i za menadžment a ujedno utječe na razvoj upravljačkog i računovodstva troškova. Glavni čimbenici uspjeha mogu se podijeliti prema na:⁷³

- a) Troškovna efikasnost. Svako poduzeće je pod stalnim pritiskom smanjenja troškova proizvoda ili usluga koje prodaju potrošačima. Računovodstvo troškova i upravljačko računovodstvo imaju u tome veliki značaj.
- b) Kvaliteta (*Total quality managment*). Klijenti žele Kvalitetu proizvoda ili usluge, te njihovo prilagođavanje i ujednačavanje s najavljenim i prethodno utvrđenim normama. Potrošači zahtijevaju visoku razinu kvalitete i sve su manje tolerantni prema nižoj kvaliteti u odnosu na prošlu.

⁷¹ Gray J., Recketts O.(1982.) Cost and Managerial Accounting. New York: Mc Graw Hill, str. 5.

⁷² Ibidem, str. 3.-5.

⁷³ Deželjin J., Gulin D., Peršić M., Spajić F., Spremić I. (1998.) Troškovno i upravljačko računovodstvo. Zagreb: Hrvatska udruga računovodstvenih eksperata (HURE-HZRIF) str. 25, (prema Horngren CT., Datar S., Foster G., str. 6. i 7. Vidjeti još i Drury C., str. 10.-11.)

- c) Vrijeme. Zadovoljstvo potrošača ovisi o brzini reakcije na njihove zahtjeve a posebno kod isporuka narudžbi i vremena razvoja novih proizvoda. Dakle, kompanije trebaju minimizirati cikluse svojih proizvodnih i neproizvodnih aktivnosti čime umanjuju troškove, povećavaju kvalitetu i bolje zadovoljavaju klijente.
- d) Inovacije. Ako kompanije žele budući uspjeh moraju stalno razvijati nove proizvode i usluge i tako zadovoljavati potrebe svojih klijenata.

Svaka od temeljnih funkcija poduzeća (istraživanje i razvoj, proizvodnja, marketing, distribucija proizvoda, strategija i upravljanje, ljudski potencijal i sl.) značajna je funkcija koja doprinosi povećanju vrijednosti proizvoda ili usluge. Koordinacija svih temeljnih funkcija poduzeća doprinosi svrsi razvoja sposobnosti svake pojedine poslovne funkcije. Iz toga se može zaključiti kako kvalitetno upravljanje vrijednosnim lancem povećava konkurentsku sposobnost i konkurentske prednosti kompanije.

5.10. Društvena odgovornost i poslovna etika

Suvremene kompanije i njihov menadžment sve više pažnje poklanjaju društvenoj odgovornosti i korporativnoj etici čime će još više doprinijeti jačanju povjerenstva svojih klijenata. Klijenti sve više traže od menadžmenta da budu proaktivni i više odgovorni u društvenim zbivanjima. Traži se pozitivan odnos menadžmenta prema socijalnoj sigurnosti, očuvanju okoliša i poslovnoj etici. U velikom broju razvijenih zemalja (npr. Velika Britanija i SAD), profesionalne udruge upravljačkih računovođa donijele su kodeks profesionalne etike. U kodeksima su razrađena osnovna načela profesionalne odgovornosti, kompetencije profesije, objektivnosti u izvještavanju i drugo.⁷⁴

Praksa naših poduzeća često se kosi sa etičkim kodeksima. Iako uvijek ima iznimaka, kompanije su često posredstvom brze i lake zarade žrtve etičke i moralne neodgovornosti pojedinaca, kako iz internih, tako i iz eksternih okruženja. Spomenuti slučajevi su svakodnevica, te ih stoga nema razloga posebno navoditi.

⁷⁴ Ibidem

6. KORPORATIVNO PLANIRANJE

6.1. Planiranje i vrste planiranja

Planiranje je, kao što je u ranijem poglavlju navedeno, temelj za svako uspješno poslovanje poduzeća. Predstavlja najbitniji zadatak određene organizacije kako bi djelovanje pojedinaca koji rade zajednički u skupinama bilo učinkovito. Njime se premošćuje jaz između onoga gdje smo sada i onoga gdje želimo ići. Drugim riječima, planiranje je funkcija menadžmenta kojoj je cilj analizirati relevantne informacije iz prošlosti i sadašnjosti te procijeniti mogući razvoj u budućnosti, kako bi se mogao odrediti tok akcija koji bi omogućio poduzeću ostvarivanje ciljeva.⁷⁵

Što je poslovni sustav veći slijedi i kompleksnije poslovanje, prisutno je više raznovrsnih interesa, očekivanja i obveza, ne samo gledajući prema okruženju unutar kojega sustav djeluje nego i unutar njegove vlastite organizacije. Skup različitih interesa, čine pojedinačni interesi: zaposlenika, dioničara, kupaca, dobavljača, konkurencije, financijskih institucija, lokalne zajednice, medija, države (njezinih agencija). Sve te skupine imaju određenu interesnu legitimaciju, javni mandat ili ga ostvaruju po obvezno-pravnoj osnovi.⁷⁶

Velika važnost planiranja očituje se u teoriji i praksi menadžmenta svake kompanije. Međutim, iako se općenito može reći da je planiranje kreativni proces kojim se unaprijed utvrđuje smjer akcija poduzeća, ipak sadržajno planiranje se različito shvaća. Planiranje je osnova svakog dugoročnog razmišljanja menadžera i temelj za uspješno poslovanje samog poduzeća. Menadžment kao proces započinje upravo tom funkcijom,⁷⁷ njome se nastoji postići zadovoljavajući poslovni ciljevi kroz proces analize, procjene, te selekcije između povoljnih prilika koje se mogu predvidjeti. Uključuje sve menadžerske aktivnosti koje imaju postavljene željene ciljeve ali i utvrđene načine na koji bi se ti ciljevi mogli ostvariti, te izbor između više alternativa. Planiranje i kontroliranje je nemoguće razdvojiti, te bilo kakav pokušaj

⁷⁵ Bahtijarević - Šiber, F.(2001.) Leksikon menadžmenta. Zagreb: Masmedia, str. 400.

⁷⁶ Barbić, J. et al.(2008.) Korporativno upravljanje. Zagreb: HUM Croma, str. 20

⁷⁷ Buble, M. (2006.) Osnove menadžmenta. Split: Ekonomski fakultet Split, str. 62.

kontroliranja bez plana je besmislen. Kontroliranjem kao zadnjom funkcijom menadžmenta zapravo provjeravamo koliko smo uspjeli u odnosu na ono što smo planirali na početku.

Planiranje u poduzeću treba dati odgovor na pitanja⁷⁸:

- a) Zašto poduzeće egzistira i što je njegovo glavno područje djelovanja?
- b) Koje su njegove dobre i loše strane?
- c) Koje povoljne prilike i prijetnje postavlja njegova eksterna okolina?
- d) Može li uspostaviti i identificirati odgovarajuće standarde performansi?
- e) Ima li set pravila ponašanja (politika) koje će slijediti zaposleni u izvršavanju ciljeva poduzeća?

Sve to ukazuje na tri temeljna pitanja na koja planiranje mora dati odgovor, a to su:

- a) Gdje se poduzeće sada nalazi?
- b) Gdje se poduzeće želi naći u budućnosti?
- c) Kako tamo stići?

Glavna svrha planiranja je ostvarivanje organizacijskih ciljeva koji nam naravno moraju biti poznati. Ciljevi su važna krajnja točka prema kojoj su usmjerene sve aktivnosti. Planirati moramo kako bi znali koji je naš cilj, te kako do njega doći na optimalan način.

Planiranje ima svoju strukturu koju karakteriziraju tri razine.⁷⁹ Tako na razini top menadžmenta odgovara strategijsko, razini srednjeg menadžmenta taktičko, a razini nižeg menadžmenta operativno planiranje. „Pritom najčešće proces planiranja započinje od vrha organizacijske piramide i teče prema dolje- top menadžment definira ključne pretpostavke planiranja (viziju, misiju, ciljeve, strategije) koje se na narednim (nižim) razinama adekvatno operacionaliziraju. Navedena povezanost ovih vrsta planiranja, vidljiva je na slici br. 10.

⁷⁸ Sikavica, P., Bahtijarević-Šiber, F. (2004.) Menadžment: Teorija menadžmenta i veliko empirijsko istraživanje u Hrvatskoj. Zagreb: Masmedia, str. 75.

⁷⁹ Buble, M. (2006.) Osnove menadžmenta. Split: Ekonomski fakultet Split, str. 14



Slika 10: Povezanost strateškog, taktičkog i operativnog planiranja

Izvor: Sikavica, P.(2008.) Temelji menadžmenta. Zagreb: Školska knjiga, str. 146

6.1.1. Strateško planiranje

Stratejska razina planiranja je bazirana na eksternim čimbenicima, te u skladu s tim provodi skeniranje okoline, te definira viziju, misiju, ciljeve i strategije. Cilj ove razine planiranja je opstanak i razvoj poduzeća u dugom roku, i istovremeno vođenje računa o efikasnosti i efektivnosti.

Da bi se ostvarili utvrđeni ciljevi, stratejska razina planiranja utvrđuje i adekvatne strategije kojima definira skup akcija i potrebnih resursa za ostvarenje tih ciljeva. Svrha je tih strategija da se maksimalno iskoriste prednosti koje poduzeće ima u odnosu na konkurenciju, kao i povoljne prilike koje mu se pružaju u eksternoj okolini kako bi se zadovoljile želje i potrebe kupaca i drugih ključnih aktera u eksternoj okolini. Ova razina planiranja se odnosi na planiranje duže od 5 godina te je donosi top menadžment. Donose se planovi za cijelu organizaciju te se oni dalje šalju, odnosno obavještavaju menadžment niže razine što i kako treba obavljati i po kojim planovima.

6.1.2. Taktičko planiranje

Taktička razina planiranja prevodi stratejske ciljeve u specifične ciljeve pojedinih organizacijskih dijelova poduzeća, najčešće onih funkcijskih, kao što su istraživanje i razvoj,

marketing, proizvodnja, financije i drugi.⁸⁰ U tom se smislu definiraju glavne aktivnosti koje svaka od ovih funkcijskih jedinica treba izvršiti da bi se ostvarili strategijski ciljevi.

Taktička razina planiranja također obuhvaća menadžere srednje razine koji djeluju između menadžera strateške i operativne razine. Zapravo je u sredini te zadatke koje izvrši operativna razina mora precizno prenijeti strateškoj razini menadžmenta. Vremensko razdoblje planiranja je srednjoročno, primjerice, između 2 i 5 godina.

6.1.3. Operativno planiranje

Operativna razina planiranja je zadužena za specifične procedure i procese, a koji su inače karakteristični za najnižu razinu menadžmenta. Usmjerena je na rutinske zadatke, kao što su proizvodni tijekovi, planiranje isporuka, utvrđivanje potreba za ljudskim resursima, itd.⁸¹

Operativno planiranje obuhvaća vremensko razdoblje do godine dana. Većinom su to operativni planovi koji su potrebni u neko brzo vremensko razdoblje. Operativnim planiranjem se definiraju pojedini zadatci koje je potrebno izvršiti u danom vremenu i uz raspoložive resurse. Ova razina planiranja se odnosi na najnižu razinu menadžmenta koju čine menadžeri odgovorni za proizvodnju dobara i usluga. Razlog je taj što se upravo oni susreću sa svakodnevnim problemima i aktivnostima.

Operativno planiranje je jedno od najvažnijih komponenti sustava upravljanja, pomoću kojeg se može utjecati na povećanje efikasnosti i ekonomičnosti. U području operativnog planiranja proizvodnje postoji niz zadataka bez kojih se ne može realizirati niti jedan proizvodni proces.⁸² Na temelju svih viđenja oblikovan je skup zadataka koji najbolje objašnjavaju strukturu operativnog planiranja:

⁸⁰ Mateljak, Ž.(2012.) Utjecaj razvijenosti operativnog planiranja na efektivnost proizvodnog procesa. Doktorska disertacija, Split: Sveučilište u Splitu, str. 34-35.

⁸¹ Buble, M.(2003.) Management malog poduzeća. Split: Ekonomski fakultet Split, str. 15.

⁸² Mateljak, Ž.(2012.) Utjecaj razvijenosti operativnog planiranja na efektivnost proizvodnog procesa. Doktorska disertacija. Vlastita naklada. Split, str. 59-62.

- a) Planiranje sirovina i materijala
- b) Planiranje rada
- c) Planiranje alata
- d) Planiranje kapaciteta
- e) Planiranje proizvodnje
- f) Raspoređivanje operacija po radnom centru
- g) Izrada i lansiranje radne dokumentacije
- h) Evidencije izvršenja rokova i količina.

Svaki od navedenih zadataka ima svoj input, proces obrade informacija, output na temelju čega se razrađuje plan. Zadaci imaju raspored izvođenja koji se zasniva na principu kontinuiteta proizvodnje.

Čimbenici koji utječu na razvijenost operativnog planiranja su:

- a) Veličina poduzeća i
- b) Tip proizvodnog procesa

6.2. Vizija kao ključna odrednica korporativnog planiranja

Bitne odrednice stalnog ljudskog napretka čine ideje, izumi i inovacije. Povezujući ih s korporativnim planiranjem, inovacije predstavljaju predmet korporativnog planiranja. Inovaciju predstavlja novi proizvod ili usluga, nova tehnologija odnosno proces njihovog stalnog usavršavanja koje dovodi do pozitivne promjene. Ta pozitivna promjena ogleda se na primjeru korporacije u postizanju više razine proizvodnosti, a to onda rezultira višom razinom efektivnosti cijelog sustava. Kompanije koje misle na budućnost potiču unutarnje poduzetništvo tako da zaposlenicima daju vremena za razvoj inovacija. Primjerice Google potiče svoje zaposlenike da 20% vremena (jedan dan u tjednu) posvete upravo vremenu za inovacije.⁸³

⁸³ Rajsman, M. (2015.) Nastavni materijal za predmet Korporativno planiranje. Zagreb, str. 130.-133. (prema Gallo Carmine: Steve Jobs Potpuno drukčija načela za revolucionarni uspjeh, Zagreb: Školska knjiga 2011.)

Vizija se uvelike razlikuje od misije. Misija opisuje što radite, no vizija je način na koji ćete svijet učiniti boljim. Vizija je slika boljeg svijeta koji omogućuje vaš proizvod ili usluga. Dojmljive vizije nadahnjuju ulagače, zaposlenike i potrošače. Nadahnuta vizija je uvijek precizna, kratka i dosljedna.⁸⁴

Korporativni plan je najčešće dokument od svega nekoliko stranica, a sadržava vitalne strateške korake koje korporacija kani poduzeti kako bi si osigurao prosperitet u narednom vremenskom razdoblju (sljedećih nekoliko godina).

Sukladno odnosima i unutarnjoj raspodjeli moći u upravljačkoj strukturi korporacije, korporativnim planom definira se prema utvrđenoj viziji plan kojim se utvrđuju ciljevi korporacije. Ciljevi koji se određuju korporativnim planom nastavljaju se izravno na samu svrhu postojanja korporacije. Glavna svrha postojanja korporacije je svakako ostvariti što veći profit, uz povećanje temeljnog kapitala i tržišne vrijednosti, te dugoročni opstanak na tržištu dobara i usluga.⁸⁵

Iako se korporativno planiranje odnosi na planiranje unutar cijele korporacije, a ne njenih pojedinih sektora, ipak, važno je planirati unutar svakog sektora kako bi korporativno planiranje bilo što kvalitetnije, i kako bi se jednostavnije došlo do ostvarenja zadanih misija i ciljeva.

a) Strategijske cjeline u području rasta

Ovo je zbog visokog potencijala uspjeha, uzrokovanog visokom i srednjom atraktivnošću tržišta i visokom i srednjom konkurentskom snagom, područje ekspanzije i snažnog investiranja. Strategijske cjeline ovog područja su nositeljice budućnosti i rasta poduzeća. Cilj je održavanje konkurentskih prednosti u odnosu na glavne konkurente. Primjenjuju se strategije investiranja i strategije rasta, a taktika obuhvaća tehničke i marketinške akcije usmjerene smanjivanju slabih strana i uspostavljanju dobrog konkurentskog položaja. Poslovni obzor im je srednjoročan i dugoročan.

⁸⁴ Rajsman, M. (2015.) Nastavni materijal za predmet Korporativno planiranje. Zagreb, str. 130.-133. (prema Bloomberg Voices of Innovation – Steve Jobs, Bloomberg Bussines Week 2004.)

⁸⁵ Ibidem

b) Strategijske cjeline u području selekcije

Cilj ovom području je dobit ili rast. Određeno je visokom atraktivnošću tržišta i visokom konkurentskom snagom. Strategijske cjeline su ofenzivno usmjerene prema području tržišnog vođe povećanjem tržišnog udjela, tj. izgradnji konkurentskih prednosti. Novčani tok im je kratkoročno i srednjoročno negativan, a dugoročno pozitivan. Taktičke akcije obuhvaćaju visoke investicije koje mogu doprinijeti budućem rastu poduzeća, ali uz koje je vezan visok rizik.

Strategijske cjeline koje se nalaze u mijeni zrelosti industrije sa snažno razvijenim konkurentskim odnosima određene su srednjom atraktivnošću tržišta i srednjom konkurentskom snagom. Maksimiziranje financijskog toka cilj je prijelaznih strategija ovog područja, a jačanje konkurentske prednosti moguće (opravdano) je samo uz razvitak atraktivnosti tržišta i složene analize rizika.

c) Strategijske cjeline u području *žetve*

Žetva ili uklanjanje je određena niskom i srednjom atraktivnošću tržišta i niskom i srednjom konkurentskom snagom. To je područje defenzivnih strategija usmjerenih održavanju stečenih konkurentskih prednosti i onemogućavanju ulaska novih konkurenata, uz male investicije.

Poslovni obzor je kratkoročan, novčani tok je kratkoročno pozitivan, a srednjoročno i dugoročno negativan. Taktičkim mjerama se smanjuju troškovi, diferenciraju proizvodi, mijenja politika cijena i poboljšava prodaja. Kratkoročno i srednjoročno novčani tok je pozitivan, a dugoročno negativan.

7. ZAKLJUČAK

Uz razvoj financijskog tržišta i očuvanje svjetskog poretka, korporativno planiranje je koncept koji je proizašao iz novijeg doba. U zemljama s kratkom korporativnom tradicijom i kulturom kao što je Hrvatska, potrebno je ozbiljno shvatiti Načela. Ona su važna podloga i instrument harmonizacije učenja i prakse korporativnog planiranja. Uz praksu temeljenu na Načelima, jednostavnije je prelaziti svakodnevne prepreke kroz koje kompanije prolaze, te se lakše ide ukorak s vremenom slijedeći praksu razvijenih zemalja.

U ovom radu koristili su se parametri potrebni za analizu prosječnog poduzeća koja obitava na hrvatskom tržištu. Uzeti su u obzir svi koraci koji se poduzimaju pri planiranju u troškovnom računovodstvu. Rezultati su potvrdili hipotezu u kojoj se dokazuje kako su računovodstvene politike i Načela dostatna podloga za dobro upravljanje svim odjelima, pa i odjelom zaduženim za troškove. Ipak, kako svaka kompanija funkcionira i posluje na svojstven način, a ovisno o djelatnosti i internim politikama, važno je unutar odjela naći balans primjene Načela i politika kroz primjenu kvalitetnog korporativnog planiranja na strateškoj, taktičkoj i operativnoj razini. Povijest troškovnog računovodstva dokazuje kako se ono razvijalo polako, oprezno, a bilo je, i još uvijek je krojeno prema potrebama određene branše poslovanja.

Promatrajući računovodstvo troškova kao zasebni sektor, dolazi se do zaključka kako su informacije proizašle iz računovodstva troškova upravo te pomoću kojih utvrđujemo odgovornost za nepovoljna odstupanja od planiranog rada, kako dijelova poduzeća, tako i radnih skupina i pojedinaca. S obzirom da gotovo i nema poslovne odluke koja u sebi ne sadržava komponentu troškova, jasno je kolika se važnost poklanja poznavanju istih.

Glavni cilj analize troškova jest racionalizacija i minimalizacija troškova što podrazumijeva planiranje, evidentiranje, analiziranje, te organizaciju navedenoga. Kako bi se uspjelo u racionalizaciji troškova poslovanja, potrebno ih je prije svega dobro poznavati. Iako se ponekad ova činjenica zanemaruje, oni nastaju i vezani su uz sve funkcije poslovnog procesa. U tom smislu potrebno je analizirati i razraditi sve procese i procedure protoka dokumenata, identificirati ključne rizike i eventualna uska grla u poslovanju, analizirati organizacijsku strukturu i sve razine odgovornosti.

Isto tako, nije dovoljno samo govoriti o tome da se „troškovi trebaju smanjiti“, već je puno važnije znati kako ih smanjiti. Kako bi se to ostvarilo, potrebno je provesti niz aktivnosti, promišljanja i odluka donesenih na temelju uvida u financijske izvještaje i financijske pokazatelje. Pritom treba uzeti u obzir prošle događaje, mogućnosti poduzeća, odnose sa klijentima i ciljeve, a planove je potrebno raditi na temelju realnih procjena. Samo na taj način će menadžeri uspješno izbjeći neželjena odstupanja od planova.

Iz svega navedenog proizlazi da bi racionalizaciju troškova mogli definirati kao kontinuiranu aktivnost poslovnog subjekta koja ima za cilj dovesti strukturu i obujam troškova na razinu koja odgovara konkretnom poslovnom subjektu i njegovim mjestima troška, te ju uvijek promatrano u korelaciji s prihodima, pritom analizirajući sve financijske parametre.

Na kraju se može konstatirati kako svi financijski podaci koji se koriste u izradi izvještaja i analiza mogu biti valjani i točni tek ako su obrađeni na vrijeme. To znači da svako smisleno planiranje počinje svjesnošću svih zaposlenika organizacije o važnosti kolanja dokumenata i protočnosti informacija. Ako toga nema, zaostaju knjiženja dokumenata, a samim time su financijski podaci dovedeni na upitnu razinu točnosti. U taj začarani krug je lako ući, ali to nije opcija za kvalitetno poslovanje.

Dakle, važnu ulogu u upravljanju poslovanjem i pri donošenju kvalitetnih odluka ima planiranje. Kao što je dokazano, korporativno planiranje predstavlja proces edukacije i prakse, te se ne smije zanemariti činjenica kako služi kao instrument povećanja efikasnosti kompanija, i što je najvažnije, kao razvoja društva u cjelini.

8. LITERATURA

Agrawal, S.P., Mehra, S., Siegel, P.H. (1998.) Cost Management System: An Operational Overview. Managerial Finance. United Kingdom: MCB UP Ltd

Drury C., (2009). Management Accounting for Business. IV Edition, Cengage Learning United Kingdom: EMEA Adover Hampshire.

Gray J., Recketts O.(1982). Cost and Managerial Accounting. New York: Mc Graw Hill.

Bahtijarević - Šiber, F.(2001). Leksikon menadžmenta. Zagreb: Masmedia.

Barbić, J. et al.(2008). Korporativno upravljanje. Zagreb: HUM Croma.

Belak, V. (1995). Menadžersko računovodstvo. Zagreb: RRIF Plus.

Belak, V. (2009) Računovodstvo proizvodnje. Zagreb: RRIF Plus.

Deželjin J., Gulin D., Peršić M., Spajić F., Spremić I. (1998). Troškovno i upravljačko računovodstvo. Zagreb: Hrvatska udruga računovodstvenih eksperata (HURE-HZIF).

Gulin, D. (2003). Računovodstvo. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.

Gulin, D. (2006). Računovodstvo trgovačkih društava uz primjenu MSFI/MRS i poreznih propisa. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.

Gulin, D. (2011). Upravljačko računovodstvo. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.

Gulin, D. (2012). Poslovno planiranje, kontrola i analiza. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.

Habek, M. (1998). Ustrojstvo poslovnih knjiga i evidencija troškova. Zagreb: RRIF-konzalting.

Karić, M. (2007). Ekonomika poduzeća. II. izmijenjeno i dopunjeno izdanje. Osijek: Grafika.

Meigs R.F. i Meigs W.B. (1999). Računovodstvo: Temelj poslovnog odlučivanja. Zagreb: Mate.

Osmanagić Bedenik, N. (2007). Kontroling – Abeceda poslovnog uspjeha. Zagreb: Školska knjiga.

Žager, K., Mamić Sačer, I., Sever Mališ, S., Žager, L.(2008). Analiza financijskih izvještaja. Zagreb: Masmedia.

Sikavica, P., Bahtijarević-Šiber, F. (2004). Menadžment: Teorija menadžmenta i veliko empirijsko istraživanje u Hrvatskoj. Zagreb: Masmedia.

Gulin, D. i drugi, (2011) Upravljačko računovodstvo. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.

Vašiček, V.; Žager K.; Žager, L.; Maray, C.D. (1997). Računovodstvo za neračunovođe. II izdanje. Zagreb: RIF.

Buble, M. (2006). Osnove menadžmenta, Split: Ekonomski fakultet Split.

Buble, M.(2003). Management malog poduzeća, Split: Ekonomski fakultet Split.

Rajsman, M. (2015) .Nastavni materijal za predmet Korporativno planiranje, Zagreb.

Očko, J. (2007).Mjesto, svrha i ciljevi kontrolinga. Zagreb: Računovodstvo, revizija i financije, (broj IX), od 140.-142.

Bačić L., Mance D. (2010). Analiza troškova proizvodnje. Zagreb: Revizija, računovodstvo i financije, (broj XI), od 174. -175.

Drljača, M.(2001). Kvaliteta budućnost Hrvatske. Zbornik radova 3. hrvatske konferencije o kvaliteti, Zagreb-Cavtat. Hrvatsko društvo za kvalitetu i Infomart.

Perčević, H., Dražić Lutilsky, I., (2006). Računovodstveni modeli ocjene profitabilnosti proizvoda . Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, godina 4. Zagreb.

Mateljak, Ž.(2012). Utjecaj razvijenosti operativnog planiranja na efektivnost proizvodnog procesa. Doktorska disertacija. Split: Sveučilište u Splitu.

Internet stranice:

OECD. URL: <https://www.oecd.org/> [pristupljeno: 12.09.2016.].

IFAC. URL: <http://www.ifac.org/> [pristupljeno: 08.11.2016.].

ZAKON.HR. Zakon o računovodstvu. URL: <http://www.zakon.hr/> [pristupljeno: 05.02.2017].

Drljača, M. (2004). Metode upravljanja troškovima. [online]. Raspoloživo na: URL: http://kvaliteta.inet.hr/t_Metode_%20Drljaca.pdf.

Tušek, B. (2015). Računovodstveno praćenje troškova poslovanja. [online]. Raspoloživo na: <http://web.efzg.hr/dok/RAC//btusek/rac/11.%20RA%C4%8CUNOVODSTVENO%20PRA%C4%86ENJE%20TRO%C5%A0KOVA%20POSLOVANJA.pdf>

Grafikoni: Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, godina 7, br.1, 2009. Raspoloživo na: <http://www.efzg.unizg.hr/default.aspx?id=6006>

9. POPIS GRAFIKONA, SLIKA I TABLICA

Grafikon 1: Razina praćenja troškova u malim i srednjim proizvodnim poduzećima (%)

Grafikon 2: Poznavanje modela upravljanja troškovima od strane malih i srednjih poduzetnika u proizvodnoj djelatnosti (%)

Slika 1: Funkcionalna struktura računovodstva

Slika 2: Prikaz podjele troškova

Slika 3: Raspored knjiženja troškova kod proizvodnih subjekata

Slika 4: Raspored knjiženja troškova kod trgovačkih društava

Slika 5: Primjer prikaza sektora u poduzeću

Slika 6: Sustav upravljanja troškovima

Slika 7: Razlike između računovodstvenog sustava proizvodnog i trgovinskog poduzeća

Slika 8: Proces poslovnog odlučivanja

Slika 9: Fokusiranje na zadovoljstvo klijenata

Slika 10: Povezanost strategijskog, taktičkog i operativnog planiranja

Tablica 1: Vrste knjigovodstvenih isprava

Tablica 2: Prikaz Računa dobiti i gubitka izvještaja poduzeća „X“

Tablica 3: Prikaz izračuna financijskih pokazatelja

Tablica 4: Račun dobiti i gubitka kompanije „XY“ uzastopne tri godine sa grafičkim prikazom

Tablica 5: Karakteristike menadžera i organizacije u primjeni sustava upravljanja troškovima